

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Praktická aplikace nepřímých daní ve vybrané obchodní korporaci

Practical Application of Indirect Taxes in the Selected Business Corporation

Student: Bc. Martina Pracná

Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.

Ostrava 2016

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Martina Pracná**

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně

Téma: **Praktická aplikace nepřímých daní ve vybrané obchodní korporaci**
Practical Application of Indirect Taxes in the Selected Business Corporation

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Charakteristika daně z přidané hodnoty
 3. Charakteristika vybraných energetických daní
 4. Praktická aplikace nepřímých daní ve vybrané obchodní korporaci
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- LEDVINKOVÁ, Jana. *Daň z přidané hodnoty 2015: úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2015 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 7. vyd. Praha: VOX, 2015. 396 s. ISBN 978-80-87480-34-2.
- SCHELLEKENS, Marnix, ed. *European Tax Handbook 2015*. Amsterdam: IBFD, 2015. 1044 s. ISBN 978-90-8722-313-7.
- SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 468 s. ISBN 978-80-7357-443-7.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 22.04.2016



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1 až 13, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 1. 7. 2016

Pracná
Bc. Martina Pracná

OBSAH

1	Úvod	5
2	Charakteristika daně z přidané hodnoty	7
2.1	Základní pojmy v oblasti DPH	9
2.2	Předmět daně.....	9
2.3	Plátce daně	10
2.3.1	Identifikovaná osoba	11
2.3.2	Skupina	12
2.4	Základ daně a sazby daně.....	13
2.4.1	Sazby daně	13
2.5	Místo plnění	14
2.5.1	Místo plnění při dodání a pořízení zboží	14
2.5.2	Místo plnění při poskytnutí služby	16
2.6	Režim přenesení daňové povinnosti	16
2.6.1	Trvalé použití přenesení daňové povinnosti	17
2.6.2	Dočasné použití režimu přenesení daňové povinnosti	19
2.6.3	Mechanismus rychlé reakce	20
2.7	Kontrolní hlášení.....	20
2.8	Souhrnné hlášení	23
3	Charakteristika vybraných energetických daní.....	24
3.1	Nápravné daně.....	24
3.2	Vývoj energetických daní	25
3.3	Ekologická daňová reforma v ČR.....	26
3.3.1	První etapa (r. 2008 – 2009).....	27
3.3.2	Druhá etapa (r. 2010 – 2013)	27
3.3.3	Třetí etapa (r. 2014 – 2017)	27
3.4	Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů.....	28
3.4.1	Plátce daně	28
3.4.2	Povinnost daň přiznat a zaplatit	30
3.4.3	Osvobození od daně	31
3.4.4	Základ daně a sazby	33
3.5	Daň z pevných paliv.....	34
3.5.1	Plátce daně	34
3.5.2	Povinnost daň přiznat a zaplatit	35
3.5.3	Osvobození od daně	36

3.5.4	Základ daně a sazby	37
3.6	Daň z elektřiny	37
3.6.1	Plátce daně	37
3.6.2	Povinnost daně přiznat a zaplatit	38
3.6.3	Osvobození od daně	38
3.6.4	Základ daně a sazby	39
3.7	Společná ustanovení	40
3.7.1	Vystavované doklady	40
3.7.2	Zdaňovací období a splatnost daně	40
4	Praktická aplikace nepřímých daní ve vybrané obchodní korporaci	41
4.1	LAMA energy a.s.	42
4.2	Účtování při nákupu a prodeji zemního plynu a elektřiny	43
4.3	Aplikace vybraných nepřímých daní ve společnosti LAMA energy a.s.	46
4.3.1	Dodání elektřiny bez daně společnostmi XY, a.s. v režimu přenesení daňové povinnosti	46
4.3.2	Pořízení zemního plynu z jiného členského státu	48
4.3.3	Pořízení silové elektřiny mimo Evropskou unii	49
4.3.4	Přijetí služby od osoby registrované k dani v JČS	50
4.3.5	Nákup emisních povolenek	51
4.3.6	Nákup distribučních služeb	52
4.3.7	LAMA energy a.s. jako dodavatel elektřiny konečnému spotřebiteli, neplátcí DPH	53
4.3.8	LAMA energy a.s. jako dodavatel zemního plynu plátcí DPH v režimu přenesení daňové povinnosti	56
4.3.9	LAMA energy a.s. jako dodavatel elektřiny osobě registrované k dani v JČS ..	57
4.4	Čestné prohlášení zákazníka k nabytí plynu bez daně	58
4.5	Chybně vystavený daňový doklad	58
4.6	Shrnutí	59
5	Závěr	61
	Seznam použité literatury	63
	Seznam zkratk	67
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 ÚVOD

Daň z přidané hodnoty patří společně se spotřebními a energetickými daněmi mezi tzv. nepřímé daně. Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), někdy také označována jako „univerzální daň“, tvoří významnou část příjmů do státního rozpočtu, a proto je podrobena častým novelám a diskuzím.¹ Příkladem je rok 2015, kdy došlo k tzv. „sazbové novele“, byla zavedena druhá snížená sazba daně, která se vztahuje např. na dětskou výživu, léky a knihy a dále byl rozšířen režim přenesení daňové povinnosti. S účinností od 1. ledna 2016 mají plátcí daně povinnost podávat kontrolní hlášení, tedy evidenci přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, které má za úkol zefektivnit kontrolní činnost správce daně.

Začátkem roku 2008 byly do českého daňového systému zavedeny energetické daně v souladu se směrnicemi Evropské unie. Daně zatěžující energetické produkty a elektřinu jsou obdobně jako daně spotřební uvalovány jednorázově, při prodeji konečnému spotřebiteli. Smyslem daní je snížení spotřeby energie a tím i emisí CO₂ v souladu s mezinárodními úmluvami.²

Cílem diplomové práce je analýza daňového systému v České republice z pohledu DPH a vybraných energetických daní a jejich následná praktická aplikace ve vybrané obchodní společnosti, kterou je energetická společnost LAMA energy a.s., se zaměřením na problémy, které souvisejí se změnou legislativy v oblasti DPH a návrhy jejich možných řešení.

DPH je v rámci Evropské unie významně harmonizována, a proto celá řada ustanovení vychází z unijní legislativy, která je pro členské státy EU závazná. V současné době je základním předpisem Směrnice Rady 2006/112 ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Druhá kapitola tedy charakterizuje DPH z pohledu české legislativy, zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) v návaznosti na příslušné směrnice Rady. Cílem práce je zaměřit se především na ustanovení, které se vztahují na vybranou obchodní korporaci.

Třetí kapitola je zaměřena především na charakteristiku vybraných energetických daní. Jsou zde vymezeny základní pojmy, které vycházejí ze současných právních předpisů. V České republice jsou tyto daně upraveny zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, kdy legislativní úprava vychází ze Směrnice Evropské unie 2003/96/ES. Mezi energetické daně řadíme daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných

¹ Vančurová, Láchová (2016)

² Vančurová, Láchová (2016)

paliv a daň z elektřiny. Objevují se zde například pojmy plátce daně, předmět daně, sazby daně a dále kdy nastává povinnost přiznat a zaplatit daň, plnění, která jsou osvobozena od daně.

Cílem čtvrté části diplomové práce je prakticky aplikovat příslušná ustanovení DPH a energetických daní ve vybrané obchodní korporaci. Jedná se o společnost LAMA energy a.s., která je součástí holdingu LAMA ENERGY GROUP s.r.o. se sídlem v Hradci nad Moravicí. Energetická společnost nakupuje zemní plyn a elektřinu především od zahraničních dodavatelů, jak v rámci Evropské unie, tak třetích zemí, a je součástí obchodní skupiny s vlastní těžbou ropy a zemního plynu. Následně tyto energetické komodity prodává konečným spotřebitelům, převážně domácnostem, podnikatelům, ale také velkoodběratelům.

Při zpracování diplomové práce byly použity metody komparace, deskripce, analýzy a zhodnocení.

2 CHARAKTERISTIKA DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Po vstupu České republiky do Evropské unie začal platit zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. DPH je povinnou daní ve všech státech Evropské unie. Do roku 2007 byl systém DPH založen na šesté Směrnici Rady 77/388/ES ze dne 17. května 1977. S účinností od 1. ledna 2007 byla šestá směrnice nahrazena Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.³

DPH je daní nepřímou univerzálního typu, která zatěžuje konečného spotřebitele a je vybírána, až na výjimky, v cenách zboží a služeb. Podstata DPH spočívá ve zdanění tzv. přidané hodnoty, daň je vybírána na každém stupni zpracování, nikoliv z celého obrátu, ale jen z toho, co bylo k hodnotě zboží na daném stupni přidáno. DPH je daní vícerázovou odstraňující duplicitu, tudíž dani podléhá jen nová výroba, výrobní vstupy se již podruhé nezdaňují.

Všechny státy, které dnes využívají DPH, aplikují tzv. nepřímou rozdílovou metodu pro nižší administrativní náročnost. Metoda spočívá v identifikaci přidané hodnoty jako rozdílu mezi výstupy a vstupy daňového subjektu. Jak už název napovídá, daň je určena nepřímo, tak, že od daně z celkových výstupů (outputů) je odečtena daň z celkových vstupů (inputů) a to za určité období. Naproti tomu přímá rozdílová metoda spočívá ve výpočtu přidané hodnoty jako rozdílu mezi výstupy a vstupy za zdaňovací období a teprve posléze z rozdílu je určena daň.⁴

Výhody a nevýhody DPH

Výhodou DPH je vzhledem k její konstrukci neutralita. Konečný podíl daně v ceně zboží nebo služby odpovídá zákonné sazbě, a proto zdanění nediskriminuje žádným způsobem komodity s vyšším stupněm zpracování, zdaněna je pouze přidaná hodnota.⁵

DPH výrazně zvyšuje možnost účinně zdanit služby. Zatímco u spotřebních daní je nutné rozlišovat, zda se jedná o konečnou spotřebu nebo výrobní službu, v případě DPH je cena stejná, jak pro plátce tak neplátce, a proto poskytovatelům služeb nevzniká problém rozlišovat mezi konečnou a výrobní spotřebou.

Přínos DPH spočívá v podpoře zahraničního obchodu, jelikož se jedná o daň, která je uvalena na přidanou hodnotu vytvořenou v dané zemi. Dovoz zboží je zdaňován ve stejné

³ Schellekens, ed. (2015)

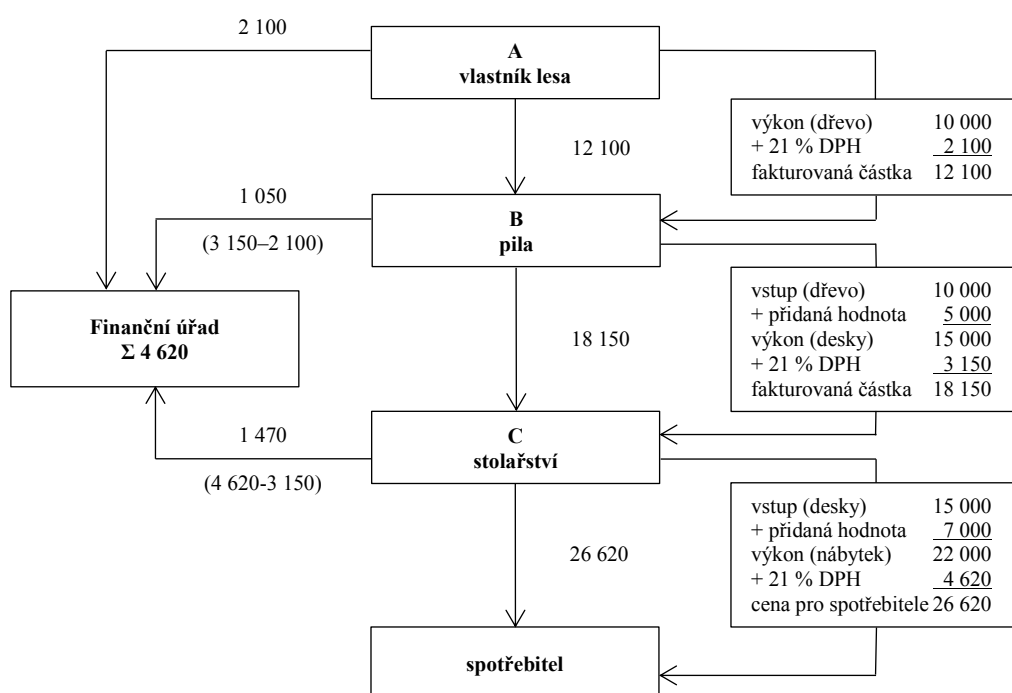
⁴ Kubátová (2015)

⁵ Šíroký (2015)

výši jako tuzemské zboží, export zdaňován není, tudíž daň je neutrální i k zahraničnímu obchodu.

Za výhodu DPH je považováno rovněž poskytování lepší ochrany před daňovými úniky. Teoreticky je zdaněn každý prodej, je vyloučena jakákoliv nahodilost a zároveň jde o jakousi „čistou“ daň, jelikož dodavatel odvádí státu jen tu část daně, která připadá na jeho přidanou hodnotu. Nezbytnou podmínkou je promyšlený systém daně a důsledná realizace, které podněcují k disciplíně a zároveň zabraňují daňovým únikům.⁶

Obr. 2.1 Vliv plátcovství daně na konečnou (prodejní) cenu (Kč) – všechny účetní jednotky jsou plátcí daně



Zdroj: Kolektiv autorů (2013, s. 105)

Naopak existují argumenty, které hovoří proti zavedení DPH. Přechod na DPH je doprovázen řadou vysoce náročných administrativních a politických procesů a v zemích se stabilizovanou ekonomikou je zapotřebí k prosazení této daně velmi silných politických tlaků.

Za nevýhodu je považována vysoká administrativní nákladnost na fungování daně. Ta vyplývá ze dvou faktorů, v první řadě je to množství plátců a druhým faktorem je náročnost účtování.

⁶ Široký (2015)

Odpůrci této daně upozorňují na riziko růstu inflace po zavedení DPH. Tento argument se opírá o fakt zvýšení výnosu daně oproti dosavadní daně z obratu a o hrozbu zvýšení spotřebitelských cen.⁷

2.1 Základní pojmy v oblasti DPH

Daň vybírána z prodeje se v terminologii DPH nazývá daň na výstupu. Nákupy určené pro produkci jsou vstupy a daň zaplacená v jejich ceně je nazývána daní na vstupu. DPH, která se stanoví jako rozdíl mezi souhrnem daně na výstupu ze zdanitelných plnění a nárokem na odpočet daně, je vybírána za určitý časový úsek, tedy za zdaňovací období. Základním zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. Nově registrovaní plátcí mají vždy měsíční zdaňovací období, to je zachováno až do konce kalendářního roku následujícího po kalendářním roce, ve kterém se registrovali k DPH. Plátcí daně s obratem do 10 000 000 Kč za kalendářní rok si mohou po splnění podmínky obratu zvolit čtvrtletní zdaňovací období, vždy na celý kalendářní rok.⁸

Daňové přiznání je plátcem daně podáváno za každé zdaňovací období vždy do 25. dne následujícího kalendářního měsíce.

2.2 Předmět daně

Předmět DPH je upraven v § 2 ZDPH, z tohoto ustanovení vyplývá, že předmětem DPH je dodání zboží a poskytnutí služby, souhrnně označovaným jako plnění. Dále je předmětem daně pořízení zboží z EU, pořízení nového dopravního prostředku z JČS a dovoz zboží. Aby bylo plnění předmětem daně, musí splňovat následující podmínky:

1. bylo uskutečněno za úplatu,
2. bylo uskutečněno osobou povinnou k dani,
3. v rámci ekonomické činnosti,
4. místo plnění je v tuzemsku.

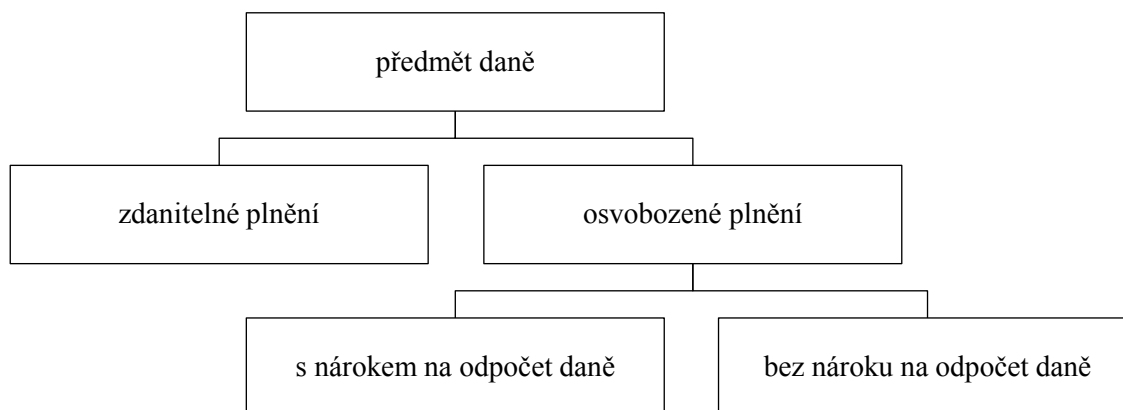
Tyto čtyři podmínky musí být splněny současně.

Následující schéma prezentuje druhy plnění z hlediska DPH.

⁷ Kubátová (2015)

⁸ Vančurová, Láchová (2016)

Obr. 2.2 Druhy plnění v rámci DPH



Zdroj: Vančurová, Láchová (2016, s. 292)

Zdanitelným plněním je plnění, u kterého plátcí daně vzniká povinnost přiznat a odvést daň na výstupu. Naopak za zdanitelné plnění není považováno např. bezúplatné poskytnutí dárku v rámci ekonomické činnosti do 500 Kč bez DPH.

Osvobozená plnění jsou předmětem daně, ale plátce daně není povinen z nich odvádět daň, tj. uplatnit daň na výstupu. Osvobozená plnění se liší podle toho, zda plátce má či nemá při jejich uskutečnění nárok na odpočet. Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet jsou zpravidla vůči tuzemským osobám a jedná se o konečný stav (např. většina finančních a pojišťovacích činností). Naopak osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně jsou především poskytována osobám z jiných zemí, tedy nejen v rámci Evropské unie.⁹

2.3 Plátce daně

Dle § 6 ZDPH se plátcem daně stává osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhl 1 000 000 Kč. Výjimku tvoří osoby, které uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Osoba povinná k dani se stává plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila obrat. Přihlášku musí podat do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený obrat. Pokud však osoba povinná k dani překročí zákonem stanovený obrat a nesplní svou registrační povinnost, bude zaregistrována zpětně. Dle daňového řádu vzniknou plátcí za pozdní podání daňového přiznání a úhradu daně

⁹ Vančurová, Láchová (2016)

sankce. Plátce daně podá „opožděné“ daňové přiznání za období, od kterého se stal plátcem, tedy nikoliv dodatečné daňové přiznání.¹⁰

2.3.1 Identifikovaná osoba

Účelem identifikované osoby je zdanit v zemi spotřeby transakce, které by jinak byly zdaněny v zemi původu. ZDPH upravuje identifikované osoby v § 6g až 6l. Každé ustanovení pojednává o jiném důvodu, které vede ke vzniku identifikované osoby.¹¹

Dle § 6g ZDPH, osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba nepovinná k dani jsou identifikovanými osobami, v případě, že v tuzemsku pořizují zboží z JČS, které je předmětem daně dle § 2a odst. 2 ZDPH, s výjimkou zboží pořízeného prostřední osobou v rámci zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř EU formou třístranného obchodu, ode dne prvního pořízení tohoto zboží.

Do konce roku 2012 platilo, že osoba povinná k dani, která pořídila zboží z JČS a hodnota zboží přesáhla částku 326 000 Kč v kalendářním roce, stala se plátcem daně. Avšak od 1. 1. 2013 se z těchto osob stanou právě identifikované osoby.

V případě osob uvedených v § 2a odst. 2b ZDPH, platí, že se stávají identifikovanými osobami, jestliže pořídí zboží, které podléhá spotřební dani nebo pořídí nový dopravní prostředek bez ohledu na jejich hodnotu.

Osoba povinná k dani, která není plátcem a má sídlo nebo provozovnu v ČR, se stává identifikovanou osobou ode dne přijetí zdanitelného plnění od osoby neusazené v tuzemsku (poskytnutí služby, dodání zboží včetně instalace, dodání zboží sítěmi či soustavami), do konce roku 2012 by se tato osoba povinná k dani stala plátcem daně. Poskytuje-li identifikovaná osoba plnění s místem plnění v tuzemsku, jedná v pozici neplátce, tudíž plnění uskutečňuje bez DPH a samozřejmě nemá nárok na odpočet daně.¹²

Další situace, kdy je identifikovaná osoba povinná přiznat daň, jsou např. poskytování služeb v rámci jednoho správního místa. Identifikovaná osoba přiznává daň prostřednictvím daňového přiznání.¹³

Dále se může osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku stát identifikovanou osobou ode dne poskytnutí služby s místem plnění v JČS podle § 9 odst. 1,

¹⁰ Ledvinková (2015)

¹¹ Nešleha (2015)

¹² Ledvinková (2015)

¹³ Nešleha (2015)

s výjimkou poskytnutí služby, které je v JČS osvobozeno od daně. Tato osoba má povinnost podávat souhrnné hlášení.¹⁴

Registrace identifikované osoby může být povinná nebo dobrovolná. Dobrovolná registrace je vymezena v § 97a ZDPH, na základě tohoto ustanovení může osoba povinná k dani podat přihlášku k registraci, pokud má sídlo nebo provozovnu v tuzemsku, není plátcem a bude poskytovat vybrané služby v rámci zvláštního režimu jednoho správního místa. Důvodem pro dobrovolnou registraci identifikované osoby může být např. poskytnutí DIČ dodavatelům z JČS, kteří jí následně fakturují osvobozené dodávky, které nezatěžují jejich daní, jako by se jednalo o neplátce.

Povinností identifikované osoby je podat přihlášku do 15 dnů ode dne, ve kterém se stala identifikovanou osobou. Správce daně má možnost zrušit registraci z moci úřední, v případě, že identifikované osobě ve dvou bezprostředně předcházejících letech nevznikla povinnost přiznat daň nebo se identifikovaná osoba stala plátcem daně, daňový subjekt má možnost odvolání.¹⁵

2.3.2 Skupina

Ustanovení v § 5a, 5b a 5c ZDPH se týkají tzv. skupinové registrace, tato úprava vychází z čl. 11 směrnice 2006/112/ES, která umožňuje skupinovou registraci. Skupinou se pro účely tohoto zákona rozumí skupina spojených osob se sídlem, místem podnikání popřípadě provozovnou v tuzemsku, která je registrována jako plátce daně. Jedná se tedy pouze o tuzemské subjekty. Spojenými osobami se rozumí kapitálově spojené osoby nebo jinak spojené osoby.

Skupina se považuje za samostatnou osobu povinnou k dani, která má možnost registrovat se k dani jako jeden plátce. Každá osoba může být členem pouze jedné skupiny. Za skupinu jedná zastupující člen, který má sídlo v tuzemsku. Zastupující člen podává přihlášku ke skupinové registraci u místně příslušného správce daně. Z pohledu daňových zákonů odpovídají členové skupiny společně a nerozdílně za povinnosti skupiny.

Výhoda spočívá v tom, že za plnění v rámci skupiny nebudou osoby, jež skupinu tvoří, uplatňovat daň. Daňová přiznání včetně kontrolního hlášení a souhrnného hlášení tak bude

¹⁴ Ledvinková (2015)

¹⁵ Nešleha (2015)

podávat za plnění pouze skupina prostřednictvím svého zastupujícího člena. Cílem je snížení administrativy, jak z pohledu plátce, tak správce daně.¹⁶

2.4 Základ daně a sazby daně

Dle § 36 ZDPH se za základ daně považuje vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněná zdanitelná plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění. Základ daně také zahrnuje, dle § 36 odst. 3 ZDPH, zejména:

- vedlejší výdaje, tj. balení, přeprava, pojištění, provize,
- spotřební a energetické daně, poplatky nebo jiná peněžitá plnění (jiné daně, cla, mýtné, dávky i zaplacené v jiném státě),
- dotace k ceně,
- materiál, který souvisí přímo s poskytnutou službou,
- konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které souvisí s poskytnutím stavebních a montážních prací spojených se změnou dokončené stavby či opravou.¹⁷

Základ daně pro výpočet DPH obsahuje energetickou daň, jedná-li se o konečného spotřebitele, který není držitelem povolení k nabytí zemního plynu nebo elektřiny bez daně, popřípadě není-li komodita od daně osvobozena.

2.4.1 Sazby daně

Základní sazba daně v České republice činí 21 %. Vybrané výrobky a služby, např. potraviny, kulturní akce nebo služby sociální péče (nejsou-li osvobozeny) podléhají snížené sazbě daně, tj. 15 %. S účinností od 1. ledna 2015 byla zavedena v ZDPH druhá snížená sazba ve výši 10 %. Do druhé snížené sazby daně spadá např. kojenecká výživa, vybrané farmaceutické výrobky, zemědělské vstupy, knihy, vyjma zboží u kterého reklama přesáhne 50 % plochy.¹⁸

Směrnice Rady 2006/112/ES umožňuje členským státům, aby si kromě základní sazby daně, která je nejméně 15 %, zavedly jednu či dvě snížené sazby daně a to ve výši minimálně

¹⁶ Ledvinková (2015)

¹⁷ Dušek (2015)

¹⁸ Schellekens, ed. (2015)

5 %. V rámci snížené sazby daně musí být při jejím uplatnění umožněn plný nárok na odpočet na vstupu a lze ji uplatnit pouze u vybraných druhů zboží nebo služeb.¹⁹

Způsob výpočtu DPH závisí na tom, zda základem pro výpočet daně je úhrada obsahující daň, či cena bez daně. Je-li cena stanovena bez daně, je daň vypočtena na základě tzv. metody „zdola“ dle § 37 odst. 1 ZDPH, tj. daň se vypočte jako součin základu daně a sazby daně. V případě, že cena je včetně daně vypočet probíhá na základě metody „shora“, pro výpočet se používá tzv. přepočítací koeficient, který se stanoví dle následujícího vzorce,

$$k_s = \frac{s}{100 + s} \quad (2.1)$$

kde „ k_s “ znázorňuje přepočítací koeficient pro příslušnou sazbu daně a „ s “ je rovno sazbě DPH. Podstatné je, že dle ZDPH se výsledný přepočítací koeficient zaokrouhluje na čtyři desetinná místa. DPH se dále vypočte jako součin základu daně, tj. cena za zdanitelné plnění včetně daně a přepočítacího koeficientu pro příslušnou sazbu daně. Za pomoci částky daně pak dopočteme cenu bez daně.²⁰

2.5 Místo plnění

Správné určení místa plnění je důležité proto, abychom zjistili, zda je dané plnění předmětem daně. V případě, že zjistíme, že místo plnění není v tuzemsku, tak toto plnění nebude předmětem české DPH. Místo plnění je vždy jedno jediné, tedy jediný stát.

2.5.1 Místo plnění při dodání a pořízení zboží

Pro určení místa plnění je zásadní, je-li dodání zboží spojeno s odesláním nebo přepravou, nebo zda je spojeno s instalací nebo montáží. Není-li dodání zboží spojeno s odesláním nebo přepravou, tak místo plnění je tam, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. Naopak při dodání zboží s odesláním nebo přepravou je místo plnění tam, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava začíná.

Dle § 7 odst. 3 ZDPH dochází-li k dodání zboží s instalací nebo montáží je zpravidla za místo plnění považováno místo, kde je zboží smontováno nebo instalováno. V praxi je nutné rozlišovat, zda se jedná o dodání určitého zařízení a jeho současnou montáž popřípadě

¹⁹ Ledvinková (2015)

²⁰ Vančurová, Láchová (2016)

instalaci (na základě jedné smlouvy) nebo poskytnul-li dodavatel pouze službu montáže nebo instalace zboží, které si zákazník sám pořídil ve svém sídle.²¹

V § 7a ZDPH je blíže specifikováno místo plnění při dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu. Dochází-li k dodání zboží soustavami nebo sítěmi obchodníkovi je za místo plnění považováno místo, kde má obchodník, kterému je zboží dodáváno, sídlo nebo provozovnu. Obchodníkem se pro účely zákona rozumí osoba povinná k dani, která nakupuje plyn, elektřinu, teplo nebo chlad se záměrem dalšího prodeje, s podmínkou, že vlastní spotřeba je zanedbatelná.

Dochází-li k dodání zboží jiné osobě než obchodníkovi, je za místo plnění považováno místo, kde osoba, které je zboží dodáno, toto zboží spotřebuje.

V případě určení místa plnění při dodání nemovité věci nebo práva stavby, je v zákoně stanoveno místo, kde se tato nemovitá věc nachází respektive, kde se nachází pozemek, který je zatížen právem stavby.

Zasílání zboží, které je vymezeno v § 8 ZDPH, je definováno jako zvláštní dodání zboží mezi členskými státy. Mezi zvláštní rysy zasílání zboží patří způsob přepravy, jež zajišťuje dodavatel popřípadě jim pověřená osoba a dále skutečnost, že odběrateli nevznikne daňová povinnost z titulu pořízení zboží z JČS. Typickým příkladem je prodej zboží prostřednictvím internetu občanům do JČS.

Pravidla týkající místa plnění při zasílání zboží se uplatňují, jak při zasílání zboží z tuzemska do JČS, tak při zasílání zboží do tuzemska. Místo plnění pak závisí na hodnotě zboží zasílaného daným dodavatelem do jednotlivých členských států, každý členský stát má stanoven limit pro zasílání zboží.

Obecně platí, že místem plnění je místo, kde končí přeprava zboží. V zákoně je však uvedena výjimka, podle které místo plnění spadá do členského státu, kde odeslání nebo přeprava začíná, v případě, že hodnota zboží zaslaného do JČS nepřekročí určitou částku za kalendářní rok (pro tuzemsko se jedná o hodnotu 1 140 000 Kč).

Ustanovení § 11 ZDPH se vztahuje k situaci, kdy dochází k dodání zboží mezi státy EU, a to osobou registrovanou k dani v jednom členském státě osobě registrované k dani v jiném členském státě, kdy zboží je odesláno nebo přepraveno odběrateli. Tudíž z pohledu odběratele se za místo plnění považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení přepravy.

²¹ Ledvinková (2015)

Při dovozu zboží je podstatné stanovit nejen to, do kterého státu EU je zboží dodáno, ale je nutné znát celní režim.²²

2.5.2 Místo plnění při poskytnutí služby

V souvislosti s implementací Směrnice Rady 2008/8/ES do tuzemského zákona se zásadně změnilo pravidlo pro stanovení místa plnění u služeb. Díky rozšíření principu „reverse charge“ je možné, aby daň přiznal příjemce služby a poskytovatel tak nebyl nucen se v jednotlivých státech registrovat. Podmínkou je, aby služby byly poskytovány mezi osobami povinnými k dani, jedná se tedy o pravidlo „Business-to-Business“ neboli B2B pravidlo a za místo plnění je považováno sídlo či provozovna příjemce služby. Dochází-li k poskytování služeb osobám nepovinným k dani, jedná se podle pravidla „Business-to-Customer“ ve zkratce B2C, jsou služby zdaňovány dle sídla či provozovny poskytovatele. Předpokladem je uvědomění si, jak jsou pro účely DPH definovány osoba povinná k dani, osoba neusazená v tuzemsku, osvobozená osoba, plátce či identifikovaná osoba.

Mezi služby vztahující se k § 9, lze uvést např. poradenské, účetní, přepravní služby, práce na movité věci, služby, které souvisí s přepravou, právní služby, reklamní služby atd.²³

2.6 Režim přenesení daňové povinnosti

Režim přenesení daňové povinnosti je při uplatňování DPH režimem specifickým. Režim přenesení daňové povinnosti, tzv. „reverse charge“, vychází z článku 199 a 199a Směrnice Rady 2006/112/ES. Tento režim umožňuje, aby členské státy stanovily, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, jíž je dodáno vyjmenované zboží nebo poskytnuty některé z uvedených služeb (např. provedení stavebních prací, včetně oprav, úklidu, údržby, přestavby a demolice, týkající se nemovité věci). Aby bylo možné zařadit službu do režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92e, musí se služba týkat nemovité věci.²⁴

Do českého daňového systému byl tento režim zaveden od 1. 1. 2006, a to u dodávek zlata. Od 1. 4. 2011 došlo k rozšíření a režim začal být uplatňován u dodání strusky, odpadů a kovových šrotů a dále u obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů. K 1. 1. 2012 nabylo účinnosti ustanovení § 92e ZDPH a režim přenesení daňové povinnosti byl

²² Ledvinková (2015)

²³ Ledvinková (2015)

²⁴ Ledvinková (2015)

aplikován také u stavebních a montážních prací, čímž došlo k rozšíření okruhu plátců DPH, kteří musí přenesenou daňovou povinnost uplatňovat.

Režim přenesení daňové povinnosti je uplatňován v oblasti DPH a to výlučně při transakcích mezi dvěma plátcí DPH. Podstata tohoto systému spočívá v tom, že dochází k přenesení daňové povinnosti u zákonem stanoveného zboží a služeb z dodavatele (poskytovatele zdanitelného plnění) na odběratele (příjemce zdanitelného plnění). Jedná se o opatření, které má za úkol zjednodušit vyměřování DPH a zabránit daňovým únikům či vyhýbání se daňovým povinnostem v určitých oblastech a pro určité druhy plnění. Základní obecná pravidla tzv. tuzemského reverse charge, jsou obsažena v § 92a ZDPH, ustanovení obsahuje obecná pravidla pro režimy uvedené v § 92b – 92g ZDPH.²⁵

2.6.1 Trvalé použití přenesení daňové povinnosti

Plnění vymezená v § 92b, 92c, 92d a 92e ZDPH, u kterých se režim přenesení daňové povinnosti uplatňoval i před rokem 2015, vyjma ustanovení o dodání nemovité věci (§ 92d), které nabývá účinnosti od 1. 1. 2016, spadají do tzv. trvalého použití režimu přenesení daňové povinnosti.

Ustanovení se vztahuje na dodání zlata, na dodání zboží, které je uvedené v příloze č. 5 ZDPH, tj. použitý materiál a odpad z různých druhů materiálů. Zboží, jenž je uvedeno v příloze č. 5 ZDPH je definováno kódem nomenklatury celního sazebníku a slovním popisem zboží. Je nutné rozlišovat dodání zboží uvedeného v příloze od poskytnutí sběru a likvidace odpadu.²⁶

Nové ustanovení, účinné od počátku roku 2016, je dalším opatřením v boji s daňovými úniky. Plátce použije režim přenesení daňové povinnosti při dodání nemovité věci plátcí, pokud se daň uplatňuje dle § 56 odst. 5 ZDPH.

Režim přenesení daňové povinnosti se podle § 92e odst. 1 ZDPH uplatní pouze mezi plátcí DPH pro ekonomickou činnost příjemce plnění, a to při poskytnutí stavebních nebo montážních prací s místem plnění v tuzemsku. Tento režim se využije při poskytnutí stavebních prací, které podle sdělení Českého statistického úřadu o zavedení Klasifikace produkce (CZ-CPA) uveřejněného ve sbírce zákonů odpovídají číselnému kódu Klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43. Správně zatřídit poskytnuté plnění dle klasifikace CZ-CPA bývá v praxi častým problémem. Jedná se o záležitost nedaňovou, ovšem se závažnými daňovými

²⁵ Otavová, Grásgruber (2015)

²⁶ Ledvinková (2015)

dopady. Následující tabulka prezentuje aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti v roce 2016 nejen v tuzemsku, ale také ve vybraných členských státech.

Tab. 2.1 Aplikace režimu přenesení daňové povinnosti v roce 2016

SEKTOR	ČLENSKÉ STÁTY					
	CZ	AT	DE	HU	PL	SK
Trvalé použití						
Provedení stavebních prací, vč. oprav	x ²⁷	x	x	x		
Poskytnutí pracovníků pro provedení stavebních prací		x	x	x		
Dodání nemovitosti (dodavatel zvolil zdanění)	x ²⁸		x	x		x
Dodání použitého materiálu, šrotu, odpadu	x ²⁹	x	x	x	x	x
Dodání zboží poskytovaného jako záruka		x	x	x		x
Dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví nabyvateli		x				x
Dodání nemovitosti prodávané dlužníkem r rozhodnutí soudu		x		x		x

Zdroj: MFČR (2016)

Příjemce, který v rámci svých ekonomických činností přijímá plnění podléhající přenesení daňové povinnosti, má na jedné straně povinnost přiznat a zaplatit daň a na straně druhé je oprávněn uplatnit odpočet daně. Příjemce přiznává daň v daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období, přičemž nárok na odpočet daně uplatní s ohledem na rozsah použití plnění pro své ekonomické činnosti. Povinností poskytovatele stavebních prací je vystavit daňový doklad, který v režimu přenesení daňové povinnosti nemusí obsahovat sazbu a výši daně, ale musí být uveden text „daň odvede zákazník“.³⁰

Do konce roku 2015 bylo povinností příjemce a poskytovatele vést evidenci o plnění přijatých v režimu přenesení daňové povinnosti a předkládat příslušnému správci daně výpis z této evidence. Odstavce 3 až 5 v § 92a ZDPH se ruší s účinností od 1. 1. 2016 v souvislosti s povinností podávat od stejného data kontrolní hlášení, přičemž povinnost vést evidenci se přesouvá do § 101c ZDPH.³¹

²⁷ od 1. 1. 2012

²⁸ od 1. 1. 2016

²⁹ od 1. 4. 2011

³⁰ Otavová, Grásgruber (2015)

³¹ Ledvinková (2015)

2.6.2 Dočasné použití režimu přenesení daňové povinnosti

Novela zákona o DPH s účinností od 1. 1. 2015 zavedla další přílohu č. 6, která uvádí dodání zboží či poskytnutí služeb, na které je možné uplatnit režim přenesení daňové povinnosti, v případě, že tak stanoví vláda. Článek 199a směrnice o DPH ve znění směrnice EU 2013/43 stanoví výčet plnění, u kterých je umožněno členským státům uplatnit režim přenesení daňové povinnosti do konce roku 2018.³²

Toto ustanovení, které vychází ze Směrnice Rady, má umožnit rychlé zavedení režimu přenesení daňové povinnosti u vybraných komodit, u kterých dochází k významným daňovým únikům a podvodům. Režim přenesení daňové povinnosti u zdanitelného plnění (dodání vybraného zboží) se použije, v případě, že celková částka zboží překročila částku 100 000 Kč.³³

Tab. 2.2 Aplikace režimu přenesení daňové povinnosti v roce 2016

SEKTOR	ČLENSKÉ STÁTY					
	CZ	AT	DE	HU	PL	SK
Dočasné použití (nejméně na dobu 2 let a do 31. 12. 2018)						
Převod povolenek na emise skleníkových plynů	x	x	x	x	x	x
Dodán mobilních telefonů	x	x	x			x
Dodání zařízení s integrovanými obvody	x	x	x			x
Dodání plynu a elektřiny obchodníkovi	x	x	x			
Poskytnutí telekomunikačních služeb						
Dodání herních konzolí, tabletů a laptopů	x	x	x			
Dodání obilovin a technických plodin	x			x		x
Dodání surových či polozpracovaných kovů	x	x	x			x

Zdroj: MFČR (2016)

S účinností od 1. 2. 2016 se plátcí mohou písemně dohodnout, že uskutečněné zdanitelné plnění, kterým je dodání vybraného zboží s celkovou částkou základu daně veškerého dodávaného zboží nižší, než je stanovený limit 100 000 Kč, použijí režim přenesení daňové povinnosti.³⁴

³² Ledvinková (2015)

³³ Otavová, Grásgruber (2015)

³⁴ Nařízení vlády č. 361/2014 Sb., ve znění nařízení vlády č. 155/2015 Sb.

Nařízení vlády ze dne 13. 1. 2016 č. 11/2016 Sb., kterým se mění nařízení vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti, ve znění nařízení vlády č. 155/2015 Sb., rozšiřuje režim přenesení daňové povinnosti na dodání elektřiny nebo plynu soustavami nebo sítěmi obchodníkovi, převod povolenek skleníkových plynů a dodání certifikátů elektřiny.

Jedná se o reakci na situaci, kdy dochází především k podvodům v řetězci, kdy dodavatel zboží nebo poskytovatel služby, tzv. chybějící obchodník, neuhradí daň na výstupu, zatímco konečný příjemce tohoto typu plnění uplatní nárok na odpočet daně na vstupu. Režim přenesení daňové povinnosti u dodání plynu a elektřiny obchodníkovi se týká pouze podnikatelských subjektů obchodujících s těmito komoditami, tudíž toto opatření se nevztahuje na domácnosti ani nepodnikatelské subjekty, přičemž žádné omezení, pokud jde o hodnotu dodávky, navrženo není.³⁵

2.6.3 Mechanismus rychlé reakce

Přenesení daňové povinnosti na základě mechanismu rychlé reakce, které vychází z článku 199b Směrnice Rady a § 92g ZDPH, lze aplikovat u komodit schválených Evropskou komisí. Ustanovení by mělo umožnit rychlé zavedení režimu přenesení daňové povinnosti u komodit, u kterých dochází k významným daňovým únikům a podvodům.³⁶

Vyvstává však otázka, kolikátý je to odkaz na předpisy, jak evropské, tak tuzemské, které by měl plátcе sledovat a dle nich postupovat. Od roku 2015 tak běžnému plátcі už nevystačí pouze znalost zákona o DPH.³⁷

2.7 Kontrolní hlášení

S účinností od 1. 1. 2016 vzniká plátcům daně z přidané hodnoty zákonná povinnost podávat kontrolní hlášení, tato problematika je upravena v § 101c - § 101i ZDPH. Cílem kontrolního hlášení je, aby správce daně měl možnost analyzovat podrobněji údaje o prováděných transakcích a identifikoval tak daňové úniky, zejména ty organizované. Správce daně může údaje, které získá prostřednictvím kontrolního hlášení využít při správě daní a případně i při stanovení daně.

Obecně platí, že kontrolní hlášení podávají osoby registrované k DPH v tuzemsku, tedy plátcі daně. V případě skupiny spojených osob podává kontrolní hlášení zastupující člen

³⁵ MFČR (2016)

³⁶ Otavová, Grásgruber (2015)

³⁷ Ledvinková (2015)

skupiny a za společnost je toto hlášení podáváno určeným společníkem, který vede evidenci pro účely DPH. Naopak kontrolní hlášení není povinna podat osoba, která není plátcem DPH, identifikovaná osoba, dále plátce, který neuskutečnil ani nepřijal za sledované období žádné plnění a plátce, který uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet.

Bez ohledu na zdaňovací období právnické osoby podávají kontrolní hlášení vždy za kalendářní měsíc, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce. Fyzické osoby podávají kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání daňového přiznání (tzn. měsíčně nebo čtvrtletně) do 25 dnů po skončení zdaňovacího období.³⁸

Kontrolní hlášení se podává za období, ve kterém plátce daně obecně:

- přiznává daň na výstupu (tj. vyplňuje řádky 1, 2, 3, 4, 5, 6, 9, 10, 11, 12 a 13 daňového přiznání k DPH),
- uskutečnil zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti (tj. vyplňuje řádek 25 daňového přiznání k DPH),
- uplatňuje nárok na odpočet daně na vstupu (tj. vyplňuje řádky 40 a 41 daňového přiznání k DPH),
- uskutečnil plnění ve zvláštním režimu pro investiční zlato.³⁹

Náležitosti a způsob podání kontrolního hlášení

Údaje potřebné pro sestavení kontrolního hlášení nejsou stanoveny zákonem, nýbrž vyplývají z předepsaného formuláře a pokynů k jeho vyplnění (viz příloha č. 1).⁴⁰

V záhlaví označí plátce daně místně příslušný finanční úřad včetně sídla příslušného územního pracoviště, dále označí druh kontrolní hlášení, tj. řádné, následné nebo opravné. Opravné kontrolní hlášení může plátce podat do lhůty pro podání kontrolního hlášení. Zjistí-li plátce, že hlášení obsahuje nesprávné nebo neúplné údaje po uplynutí lhůty pro podání, podá následné kontrolní hlášení. V záhlaví je dále nutné vyplnit období, za které je kontrolní hlášení podáváno, typ daňového subjektu včetně identifikačních a kontaktních informací.

Vyzve-li správce daně plátce, aby podal řádné nebo následné kontrolní hlášení, a plátce je přesvědčen, že není důvod, aby tak učinil, nebude vyplňovat žádné hodnotové údaje, nýbrž v záhlaví kontrolního hlášení zvolí kolonku „rychlá odpověď“ na výzvu“ a vybere z možností

³⁸ Vychopeň (2015)

³⁹ Ledvinková (2016)

⁴⁰ FS (2015)

„nemám povinnost podat kontrolní hlášení“ nebo „potvrzuji správnost naposledy podaného kontrolního hlášení“ a doplní číslo jednací výzvy.⁴¹

V oddíle A kontrolního hlášení plátce vykazuje údaje o plněních, u kterých je povinen přiznat daň a uskutečněná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti. V oddíle B kontrolního hlášení plátce vykazuje údaje o přijatých zdanitelných plněních s místem plnění v tuzemsku.⁴²

Oddíl A je rozdělen do pěti částí, do kterých plátce daně vyplní za sledované období předepsané údaje o uskutečněných a přijatých plněních, u kterých je povinen přiznat daň:

- uskutečněná zdanitelná plnění v režimu „reverse charge“ (dle § 92a ZDPH),
- uskutečněná zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň příjemce (dle § 108 odst. 1 písm. b), c) § 24, § 25 ZDPH),
- uskutečněná plnění ve zvláštním režimu pro investiční zlato (dle § 101c odst. 1 písm. c) bod 2 ZDPH),
- uskutečněná zdanitelná plnění s povinností přiznat daň (dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10 000 Kč vč. daně a provedené opravy dle § 44 bez ohledu na limit ZDPH),
- ostatní uskutečněná zdanitelná plnění s povinností přiznat daň (dle § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH s hodnotou do 10 000 Kč vč. daně, plnění, u kterých nevznikla povinnost vystavit daňový doklad).

Oddíl B je rozdělen do tří částí, ve kterých plátce daně vyplní za sledované období údaje o zdanitelných plněních, u kterých uplatňuje nárok na odpočet daně v daňovém přiznání za dané zdaňovací období:

- přijatá zdanitelná plnění v režimu „reverse charge“ (dle § 92a ZDPH),
- přijatá zdanitelná plnění, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně (dle § 73 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10 000 Kč vč. daně a všechny přijaté opravy dle § 44 bez ohledu na limit ZDPH),
- přijatá zdanitelná plnění, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně (dle § 73 odst. 1 písm. a) s hodnotou do 10 000 Kč vč. daně ZDPH).

Poslední část kontrolního hlášení, oddíl C slouží pro orientační kontrolu údajů uváděných v kontrolním hlášení ve vazbě na příslušné řádky daňového přiznání.

⁴¹ Vychopeň (2015)

⁴² Benda (2015)

Shoduje-li se období, za které je podáváno kontrolní hlášení se zdaňovacím obdobím, pak hodnoty uvedené v kontrolním hlášení by měly odpovídat hodnotám uvedeným v daňovém přiznání. U právnických osob, které jsou čtvrtletními plátcí, pak bude nutné sečíst hodnoty z kontrolního hlášení za jednotlivé měsíce daného čtvrtletí a tyto hodnoty porovnat s hodnotami uvedenými v daňovém přiznání.⁴³

V souvislosti se zavedením povinnosti podávat kontrolní hlášení výhradně elektronicky, byla k 1. 1. 2016 zavedena pro všechny plátce také povinnost podávat přiznání k DPH elektronicky.⁴⁴

Sankce za porušení povinnosti souvisejících s kontrolním hlášením jsou poměrně tvrdé, nicméně vláda schválila návrh MFČR na zmírnění sankcí a prodloužení lhůty u kontrolního hlášení. Do ZDPH byl doplněn institut prominutí pokuty, který se týká pokut v pevně stanovené výši 10 000 Kč, 30 000 Kč a 50 000 Kč. V případě pokuty ve výši 1 000 Kč, která je udělována za pozdní podání, je tolerováno jedno pochybení pro každý kalendářní rok.⁴⁵

2.8 Souhrnné hlášení

Dle ustanovení v § 102 ZDPH souhrnné hlášení jsou povinni podat plátcí, kteří dodávají zboží do JČS nebo poskytují služby s místem plnění v JČS. Povinnost podat souhrnné hlášení vzniká v případě, že plátce uskutečnil plnění uvedená v odst. 1 písm. a) až d) ZDPH.

Úkolem souhrnného hlášení je zajistit podklady pro kontrolu pohybu zboží a poskytování přeshraničních služeb a uplatnění daně v rámci unie. Ustanovení § 102 ZDPH je implementací článku 262 až 271 Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.

Do souhrnného hlášení se mimo jiné neuvádí dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu podle § 7a ZDPH.⁴⁶

⁴³ Vychopeň (2015)

⁴⁴ Benda (2015)

⁴⁵ MFČR (2016)

⁴⁶ Ledvinková (2015)

3 CHARAKTERISTIKA VYBRANÝCH ENERGETICKÝCH DANÍ

V souladu s podmínkami členství v Evropské unii vznikla České republice povinnost k 1. lednu 2008 zavést daň z elektřiny, zemního plynu a z pevných paliv. Energetické daně byly zapracovány do zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, čímž došlo k plnému transportování směrnice Rady 2003/96/ES, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny.

3.1 Nápravné daně

Energetické daně řadíme mezi tzv. nápravné daně. Daň je představována nákladem společnosti na odstranění negativních externalit. K negativním externalitám, dochází při výrobě nebo spotřebě některých výrobků a služeb, dochází tak k negativnímu dopadu na třetí (externí) osobu, která stojí mimo vztah kupující – prodávající.

Nastává tak otázka, jak donutit firmy k tomu, aby zahrnuly externí náklady do svých kalkulací a rozsah své produkce přizpůsobily společenskému optimu. Možné řešení nalézá vláda v zatížení firem tzv. nápravnými daněmi ve výši externích nákladů. Jelikož jsou nápravné daně nejčastěji spojovány s dopadem ekonomických činností na kvalitu životního prostředí, bývají také označovány jako daně ekologické.

Výše opravných daní by měla odpovídat výši externích nákladů, které dopadají na nezúčastněné osoby, ale co je důležité, že výnosy, které vyplývají z výběru této daně, by měly v morálně zdravé společnosti zůstat v regionech, ve kterých k těmto negativním externalitám dochází. Úkolem nápravných daní je tedy napravovat selhání trhu.⁴⁷

Definice energetických daní existuje velké množství, v teorii jsou však rozlišovány dva hlavní přístupy, a to:

1. dojde-li k zavedení nebo zvýšení energetických daní, pak je očekáván pozitivní vliv na životní prostředí. Tento přístup akcentuje důvod zavedení daně. V krajním případě se může jednat o takovou daň, která nesnížila produkci škodlivin,
2. druhá definice vychází z principu skutečného působení daně. Při zavedení nebo zvýšení daně se projevuje vliv na daňovou základnu, o níž se má za to, že představuje environmentálně škodlivou výrobu, spotřebu apod. A proto, zde mohou patřit i daně, které byly zavedeny s jiným úmyslem než prospět životnímu prostředí, např. vyšší

⁴⁷ Jurečka a kol. (2010)

sazby DPH na automobily, ale jen v případě, že mají vliv na snížení počtu aut v provozu.⁴⁸

Definice podle OECD (2006) vymezuje energetické daně následovně: „Je to povinná neekvivalentní platba do veřejného rozpočtu uvalená na daňové základy považované za relevantní ve vztahu k životnímu prostředí.“⁴⁹

3.2 Vývoj energetických daní

Mezi tzv. energetické patří daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. Poprvé byly pojmenovány a zavedeny do daňového systému České republiky v lednu roku 2008. Zatímco daň ze zemního plynu se v daňovém systému objevila již dříve, spadala pod daně spotřební, daň z pevných paliv a daň z elektřiny byly zcela nové, a proto energetické daně představují nejmladší daně českého daňového systému.

Není jistě náhoda, že k zavádění těchto daní došlo v době velkého rozmachu výroby a spotřeby, která zapříčinila devastaci přírody. Důvodů zavádění zdanění určitých komodit je hned několik, pochopení důležitosti ochrany životního prostředí, ale také omezenosti některých energetických zdrojů a s tím související růst nákladů s odkrýváním nových nalezišť.

V České republice byla věnována energetickým daním větší pozornost, než jak vyplývá z roku zavedení těchto daní do daňového systému. Již v roce 1993, kdy došlo k velké daňové reformě, z důvodu měnícího se tržního prostředí, byly v té době do nového zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, zrušen k 1. 1. 2004 zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, vloženy daně vztahující se k ochraně životního prostředí, i přesto, že v tehdejší době ještě nedošlo k předložení jejich věcného záměru či rámcové koncepce.

V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie, se energetické zdanění dostává do středu zájmu. V roce 2003 vstoupila v platnost ve Společenství směrnice Rady 2003/96/ES, která počátkem ledna 2004 zavedla nejen vyšší zdanění tehdy stávajících energetických produktů, ale soustředila pozornost i na nové komodity, které se staly předmětem zdanění, např. elektřinu nebo uhlí.

Hlavním důvodem změny ve směrnici byl uveden škodlivý dopad rozdílů ve zdanění energie mezi jednotlivými státy společenství na řádném fungování vnitřního trhu. Ve směrnici

⁴⁸ Kubátová, 2015

⁴⁹ Zimmermannová (2016, s. 28)

tak bylo stanoveno individuální přechodné období pro každý z 15 členských států, z důvodu obav, že pokud by došlo k jednorázovému přijetí pravidel, znamenalo by to pro mnohé státy Unie značný zásah do ekonomiky, konkrétně na ceny komodit. Jednotlivým státům tak byl dán časový prostor pro přizpůsobení se požadavkům směrnice.

V roce 2004 došlo k vstupu dalších deseti států do Evropské unie, z tohoto důvodu bylo nutné doplnit směrnici o další rozšíření dočasných individuálních výjimek pro nově přistoupené státy. Jelikož existovaly reálné obavy, že pokud by došlo k okamžitému zavedení minimální sazeb daní, tak by to přineslo nově přistoupeným státům řadu hospodářských a sociálních problémů. Avšak problémy byly viděny jinde, než tomu bylo u předchozí „patnáctky“ států, a to v:

1. probíhající hospodářské transformaci,
2. relativně nízké úrovni sazeb spotřebních daní, které byly uplatňovány v minulosti,
3. relativně nízké úrovni důchodů,
4. omezené schopnosti vyrovnat dodatečné daňové břemeno snížením jiných daní.⁵⁰

Individuální výjimka, kterou Česká republika dostala, se týkala uplatnění úplného nebo částečného osvobození od daně nebo využití snížené úrovně zdanění u elektřiny, pevných paliv a zemního plynu do 1. 1. 2008. Jedním z podstatných faktorů, který zrychlil zavedení energetických daní v ČR, byl faktor harmonizace.⁵¹

3.3 Ekologická daňová reforma v ČR

Hlavním důvodem pro ekologickou daňovou reformu (dále jen „EDR“) bylo přesunout zdanění z lidské práce směrem ke zdanění výrobků a služeb (tj. na zdanění spotřeby), jejichž výroba nebo spotřeba má prokazatelný negativní dopad na životní prostředí a lidské zdraví.

Základním znakem reformy je výnosová neutralita, to znamená, že reforma neměla vést ke zvyšování celkové daňové zátěže v ČR. Výnosy by tudíž měly být využity, tak aby byly sníženy náklady práce s cílem podpořit zaměstnanost, tj. snížení příspěvku na sociální pojištění, případně daně z příjmu.

Plán EDR v České republice byl stanoven ve třech etapách do roku 2017, z důvodu poskytnutí dostatečného času na přizpůsobení se všem dotčeným osobám.⁵²

⁵⁰ Svátková (2009)

⁵¹ Zimmermannová (2016)

⁵² Svátková (2009)

3.3.1 První etapa (r. 2008 – 2009)

První etapa byla představována komplexním převedením Směrnice 2003/96/ES, ze dne 27. října 2003, o zdanění energií a elektřiny, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, do daňového systému ČR.⁵³

Předpokládaný výnos z výběru nových daní byl očekáván ve výši 4, 3 mld. Kč, ve skutečnosti však bylo v roce 2008 za měsíc leden až listopad vybráno 2, 45 mld. Kč. Nejvíce se svému plánu přiblížil výnos z výběru daně z elektřiny, u zemního plynu došlo k relativně nízkému rozdílu skutečného a predikovaného inkasa. K výraznému rozdílu došlo mezi predikovanou částkou a částkou skutečně vybranou u daně z pevných paliv. Příčinou tohoto propadu bylo zejména předzásobení se pevnými palivy z důvodu očekávaného růstu cen u spotřebitelů.⁵⁴

3.3.2 Druhá etapa (r. 2010 – 2013)

V druhé etapě EDR proběhlo několik změn vyplývajících ze zavedení daní z první etapy EDR. Dále se předpokládalo s převedením některých environmentálních poplatků na energetické daně. Do větší pozornosti se dostala oblast dopravy, která i v současné době patří k největším znečišťovatelům životního prostředí.

V souvislosti se zavedením energetických daní bylo nutné vyhodnotit dopady těchto změn a to především na konkurenceschopnost ekonomiky, pro jednotlivé regiony, pro jednotlivé skupiny obyvatelstva, na míru zaměstnanosti a na sociální výdaje v souvislosti s vynuceným útlumem některých odvětví.

Dalo se očekávat, že největší zátěž zaznamenají zejména energeticky náročná odvětví, tj. doprava, chemický a těžební průmysl, průmysl stavebních hmot, naopak pozitivní vliv byl předpokládán u odvětví s vysokým podílem nákladů na pracovní sílu, tj. u stavebnictví, spotřebního průmyslu, služeb apod.⁵⁵

3.3.3 Třetí etapa (r. 2014 – 2017)

Třetí etapa bude pravděpodobně doprovázena dalšími úpravami, na základě vyhodnocení účinků z předchozích etap. Dá se přepokládat, že dojde k rozšíření zdanění na další surovinové zdroje, výrobky a služby, u kterých při jejich výrobě popřípadě spotřebě

⁵³ Svátková (2009)

⁵⁴ Zimmermannová (2016)

⁵⁵ Svátková (2009)

dochází nežádoucím účinkům na životní prostředí a lidské zdraví. Může se jednat o hnojiva, pesticidy, stavební suroviny atd.⁵⁶

3.4 Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů

Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů je předmětem zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, část 45.

Tab. 3.1 Předmět daně

Kódy nomenklatury	Předmět daně
2711 11	zemní plyn (zkapalněný)
2711 21	zemní plyn (v plynném stavu)
2711 29	ostatní plyn (v plynném stavu)
2705	svítiplyn, vodní plyn, generátorový plyn a obdobné plyny, kromě ropných plynů a ostatních plynných uhlovodíků

Zdroj: § 4 zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, vlastní úprava

Předmětem daně je plyn, který je určený pro pohon motorů, výrobu tepla a pro další specifické účely. V souladu se zákonem se specifickými účely rozumí plyn určený pro stacionární motory, pro stroje, které jsou uplatňovány na stavbách nebo při stavebně inženýrských a veřejných pracích a dále použití plynu pro vozidla, která jsou určena k používání mimo veřejné cesty nebo pro vozidla, která nejsou schválena k používání převážně na veřejných silnicích, tj. rýpadla, pásové dozery, skrejpry, nakladače, frézy, úklidové stroje, kombajny apod.

Z výše uvedených plynů má největší využití zejména zemní plyn. Mimo teplárenství se používá ve sklárnách, hutních, cementárnách, vápenkách, cihelnách, pekárnách a také v chemickém průmyslu.⁵⁷

3.4.1 Plátců daně

Plátcem daně je dodavatel plynu, který na území ČR dodal plyn konečnému spotřebiteli. Dodavatelem se rozumí právnická nebo podnikající fyzická osoba, která nabývá plyn bez daně za účelem jeho dalšího prodeje, jedná se tedy o obchodníka se zemním plynem.

Dodavatel získává plyn na území ČR bez daně, výlučně na základě povolení k nabytí plynu bez daně. Obchodník se zemním plynem je povinen předložit celnímu úřadu doklady,

⁵⁶ Svátková (2009)

⁵⁷ Svátková (2009)

týkající se jak odebraného plynu tak zejména samotného dodavatele respektive žadatele, posléze celní úřad vydává povolení a to na dobu pěti let. Celní úřad posuzuje především bezúhonnost žadatele, dále zda žadatel není v úpadku dle insolvenčního zákona a následně zda mu nebylo v posledním roce zrušeno povolení, např. z důvodu opětovného uložení pokuty za nevedení evidence plynu. Celní úřad může zrušit povolení k nabytí plynu bez daně, např. titulu nákupu plynu převážně pro jiné účely než je prodej a dále z důvodu dodání plynu bez daně, popř. povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně. V případě, že žadatel odebírá plyn hlavně od plynárenského zařízení z více než 50 %, musí být vlastníkem licence na obchod s plynem. Výrobce plynu nemá povinnost být držitelem povolení k nabytí plynu bez daně.

Mezi největší dodavatele zemního plynu v tuzemsku patří společnost RWE, ta pokrývá asi 70 % trhu se zemním plynem, dále zde patří Pražská plynárenská, dodává plynu přibližně 400 tisícům zákazníkům a nejméně zákazníkovi obsluhuje z dominantních dodavatelů společnost E. ON (přibližně 120 tisíc zákazníků).⁵⁸

Plátcem daně je dále provozovatel distribuční nebo přepravní soustavy nebo provozovatel podzemního zásobníku plynu, nikoliv však z důvodu nabytí plynu za účelem jeho dalšího prodeje konečnému spotřebiteli, ale ze specifických důvodů, tj. zajištění přepravy plynu.

Zákon dále řadí mezi plátce daně každou osobu fyzickou nebo právnickou, která použila plyn zdaněný nižší sazbou daně a to k účelu, k němuž se váže vyšší sazba daně. Plátcem daně se stává osoba, která např. použila zemní plyn původně určený pro výrobu spalného tepla (sazba daně 30, 60 Kč/MWh) pro pohon motorů (sazba daně 68, 40 Kč/MWh).

Plátcem se stává každá fyzická nebo právnická osoba, která použila plyn osvobozený od daně pro účely, ke kterým se osvobození neváže. Podstatou je „postihnout“ použití nezdaněného plynu pro účely, ke kterým se zdanění váže. Mohla by nastat situace, kde by plyn primárně určený pro výrobu elektřiny byl ve skutečnosti použit na výrobu tepla.⁵⁹

Mezi plátce daně řadíme každou osobu fyzickou nebo právnickou, která spotřebovala nezdaněný plyn pro účely, ke kterým se zdanění váže. Jedná se o situace, kdy osoba získá v tuzemsku plyn nezdaněný a použije ho např. pro pohon motorů. Zákon má však širší dopad, v případě, že tuzemská osoba (podnikatel, občan) získá plyn pro účel spotřeby v tuzemsku od

⁵⁸ OENERGETICE.cz (2015)

⁵⁹ Svátková (2009)

dodavatele z jiného členského státu nebo třetí země, v takovém případě se koncový spotřebitel stává plátcem daně, tudíž je jeho povinností přiznat a zaplatit daň ze zemního plynu, pokud plyn není od daně osvobozen. Konečným spotřebitelem se rozumí právnická nebo fyzická osoba, která není držitelem povolení k nabytí plynu bez daně, není provozovatelem distribuční nebo přepravní soustavy nebo provozovatelem zásobníku plynu.

Plátcí daně vzniká registrační povinnost nejpozději v den, kdy vznikla plátcí povinnost daň přiznat a zaplatit. Plátce daně podává návrh na registraci u místně příslušného celního úřadu, dle sídla fyzické nebo právnické osoby.⁶⁰

3.4.2 Povinnost daň přiznat a zaplatit

V souvislosti s registrační povinností nastává otázka, kdy vzniká plátcí daně povinnost daň přiznat a zaplatit. Jedná se o den, ve kterém osoba učinila takový úkon, díky němuž se stala plátcem daně.

V případě dodavatelů plynu, vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit v den dodání plynu konečnému spotřebiteli v tuzemsku. Dnem dodání plynu rozumíme den, kdy nabyvatel bude nakládat se zemním plynem jako vlastník (v případě, že zemní plyn bude dodáván v cisternách).

V dalším případě dochází k situaci, kdy zemní plyn je dodáván prostřednictvím plynovodů. Den dodání plynu je den, kdy dochází k odečtení skutečné spotřeby z měřicího zařízení nebo den zjištění skutečné spotřeby, v situaci, kdy odečet z měřicího zařízení nevypovídá nic o skutečném stavu spotřeby (plynoměr ukazuje pouze konečný stav spotřeby).

V ostatních případech pak vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň dnem spotřeby plynu. Dle zákona se jedná o spotřebu plynu u provozovatele distribuční nebo přepravní soustavy, provozovatele podzemního zásobníku plynu a u ostatních osob.

Dochází-li k dodání plynu již zdaněného nebo osvobozeného od daně fyzické nebo právnické osobě od rozdílné fyzické nebo právnické osoby, která nabyla tento plyn, tak povinnost daň přiznat a zaplatit nevzniká. Tato situaci může například nastat při rozúčtování plynu na ostatní spotřebitele, pokud dochází k jeho společnému odběru. A proto povinnost přiznat a zaplatit daň vzniká jedině plátcům daně.⁶¹

⁶⁰ Svátková (2009)

⁶¹ Svátková (2009)

3.4.3 Osvobození od daně

Všeobecně lze říci, že osvobození mírní tvrdost dopadu pro předem vybrané subjekty nebo na jejich činnosti. Osvobození však plní celou řadu úkolů.

Úkolem osvobození od daně je, aby nedocházelo ke zvyšování cen tepla určeného pro domácnosti, přesněji aby nedocházelo ke zvyšování cen plynu využívaného v bytových domech. Osvobození se týká jen zemního plynu ve zkapalněném a plynném stavu použitého pro výrobu tepla v domácnostech a v domovních kotelnách. Domácnost je chápána jako fyzická osoba, která je ve smluvním vztahu s dodavatelem plynu a získává plyn pouze pro použití v domácnosti, tzn. fyzická osoba je nepodnikajícím subjektem. Za domovní kotelnu se považuje decentralizovaný zdroj tepla, jenž je umístěný v bytovém domě, ve kterém více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena. Hovoříme o stavbách, u nichž je předpoklad soustavného, dlouhodobého bydlení, tudíž nepatří sem např. věznice, nemocnice, léčebny, ubytovny, hotely, koleje apod. Naopak za bytový dům lze považovat domovy pro osoby se zdravotním postižením, pro seniory, dětské domovy, výchovné ústavy, kojenecké ústavy, církevní budovy určené pro trvalé bydlení apod.

Cílem osvobození je zamezit dvojímu zdanění plynu ekologickými daněmi. To je v situaci, kdy je plyn používán pro výrobu elektřiny. V případě, že by nedošlo k osvobození takového plynu, cena plynu by neobsahovala pouze daň z elektřiny, ale také daň z plynu.

Osvobození je podstatné pro vytvoření srovnatelného daňového zacházení v případě pohonných hmot, které jsou určeny pro vodní dopravu. Tudíž od daně je osvobozen plyn, který je používá jako pohonná hmota pro plavby v tuzemsku, toto ustanovení se však netýká soukromých a rekreačních plavidel, která jsou vymezena v zákoně o spotřebních daních.

Dále je důležité vytvořit pro všechny pohonné hmoty v běžných nádržích srovnatelné daňové zacházení. K osvobození pohonných hmot od daně spotřební z minerálních olejů je připojeno osvobození od daně ze zemního plynu. Osvobození se vztahuje na plyn, který se nachází v okamžiku vstupu dopravního prostředku na území České republiky v běžné nádrži motorových dopravních prostředků, pracovních, chladiřských a jiných zařízení.

Od daně je osvobozen plyn maximálně do výše technicky zdůvodněných ztrát při dopravě a skladování. Podstatou je respektovat nestranně vzniklé úbytky při nakládání s plynem, které vyplývají z jeho technických vlastností.

Důvodem osvobození je dále nezatěžovat daní energeticky náročnou výrobu kovů, hutních produktů a nekovových výrobků. Jelikož by to mohlo mít nežádoucí efekt na ceny navazujících výrob. Osvobození se váže na plyn použitý při tzv. metalurgických a mineralogických postupech, tj. při tepelném zpracování železných rud, surového železa nebo při výrobě kovů, dále na plyn použitý při výrobě nekovových minerálních výrobků (např. sklo, vápno). Skutečně je nutné nezatěžovat výrobu s vysokou konkurencí, nicméně účel „ekologických“ daní, který byl stanoven na začátku EDR, se tím poněkud míjí.

Osvobození se dále vztahuje na plyn, který je používán k jinému účelu, než je pohon motorů nebo výroba tepla. V praxi se může jednat o plyn, který je používán v léčebných a lázeňských zařízeních při léčbě nebo bioplyn, který vzniká v čistírně odpadních vod a je spotřebován při provozu čistírny, osvobození se však netýká vytápění administrativních budov. Záměr tohoto osvobození je zcela v souladu se zacílením daně.

Získat plyn osvobozený od daně mohou získat pouze určité osoby na základě povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně. Toto povolení je vydáváno celním úřadem na dobu pěti let a to na základě dokladů, které je nutné předložit. Dokumenty se týkají jak samotného navrhovatele, tak plynu včetně jeho odběrného místa. Povolení může být však celním úřadem zrušeno, a to např. v případě, že konkrétní osoba použila plyn k jiným účelům, než na které se váže osvobození, a v důsledku toho daň nepřiznala a nezaplatila.⁶²

⁶² Svátková (2009)

3.4.4 Základ daně a sazby

Chceme-li vypočítat daň ze zemního plynu, musíme znát jak sazbu daně, tak základ daně. Základ daně je zákonem specifikován jako množství plynu v jednotkách MWh spalného tepla. Nastane-li však situace, že spalné teplo nelze vyjádřit v MWh, stanoví se ve výši 15 MWh na tunu plynu.

Sazby daně jsou pevné a diferenciované a jsou vázány na účel použití plynu. Následující tabulka ukazuje předpokládaný vývoj sazeb, který je určen zákonem o dani ze zemního plynu.⁶³

Tab. 3.2 Sazby daně z plynu

Druh plynu	Účel použití plynu	Sazba daně (Kč/MWh spalného tepla)				
		1. 1. 2008	1. 1. 2012	1. 1. 2015	1. 1. 2018	1. 1. 2020
271129, 2705	Dopravní účely § 4a)	264,80				
271111, 271121	Dopravní účely § 4a)	0	34,20	64,80	136,80	264,80
vše	Výroba tepla § 4b)	30,60				
vše	Jiné dopravní účely § 4c)	30,60				

Zdroj: Zimmermannová (2016, s. 117)

U plynu, který je používán pro pohon motorů a blíže nespecifikovatelné účely, dochází k postupnému navyšování sazby daně, naproti tomu v případě plynu, který je používán pro výrobu tepla a další specifické účely je sazba daně konstantní.⁶⁴

Je-li znám základ daně a sazba, potom je samotný výpočet daně jednoduchým matematickým postupem, tedy

$$\text{daň (v Kč)} = \text{základ daně} \cdot \text{sazba daně.} \quad (3.1)$$

⁶³ Svátková (2009)

⁶⁴ § 6 a § 8 zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů ve znění pozdějších předpisů

3.5 Daň z pevných paliv

Daň z pevných paliv je předmětem zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, část 46. Řada pravidel a postupů se v rámci specifických oblastí energetických daní můžou opakovat. V tabulce níže jsou uvedena pevná paliva, která jsou předmětem daně, výrobky jsou označeny číselným kódem nomenklatury.

Tab. 3.3 Předmět daně z pevných paliv

Kód nomenklatury	Předmět daně
2701	černé uhlí, brikety, bulety a podobná pevná paliva vyrobená z černého uhlí
2702	hnědé uhlí, hnědouhelné brikety a aglomerované hnědé uhlí kromě gagátu (černý jantar)
2703	rašelina, včetně rašelinového steliva, též aglomerovaná ⁶⁵
2704	koks a polokoks z černého, hnědého uhlí nebo z rašeliny
2706, 2708, 2713, 2715	ostatní uhlovodíky v případě, že jsou použity pro výrobu tepla (např. dehet, smola apod.)

Zdroj: vlastní zpracování dle § 4 zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů

Ze zákona je patrné, že do předmětu daně např. nepatří dřevo nebo dřevěné uhlí.⁶⁶

3.5.1 Plátce daně

Výčet plátců daně v rámci pevných paliv je menší, než je tomu u daně ze zemního plynu, v důsledku menšího počtu osob spojených s dodáváním paliv a také proto, že není rozlišován účel použití paliv.

Dle zákona je plátcem daně z pevných paliv dodavatel, který paliva dodává konečnému spotřebiteli v tuzemsku. Jedná se tedy o obchodníka s pevnými palivy.

Dodavatel, který nabývá paliva v tuzemsku bez daně, musí být držitelem povolení k nabytí pevných paliv bez daně. Povolení jsou vydávána celním úřadem na dobu pěti let po předložení zákonem vyžadovaných dokumentů. Celní úřad posuzuje jak samotného navrhovatele, tak odebíraná paliva. Je hodnocena bezúhonnost žadatele, dále nenachází-li se žadatel v úpadku nebo v konkurzním řízení a následně celní úřad ověřuje, zda nebylo žadateli odebráno povolení z důvodu, která jsou uvedena v zákoně, např. na žádost držitele došlo ke zrušení povolení nebo držitel použil pevná paliva osvobozená od daně pro jiné účely, než na která se osvobození vztahuje, popřípadě byla žadateli opakovaně udělena pokuta za spáchání

⁶⁵ S účinností od 1. 1. 2015 předmětem daně rašelina určená pro výrobu tepla.

⁶⁶ Svátková (2009)

správního deliktu. Od povinnosti mít povolení při nabytí paliv bez daně je osvobozen jejich výrobce a těžební společnosti.

Mezi plátce daně z pevných paliv dále řadíme každou fyzickou nebo právnickou osobu, která použila paliva osvobozená od daně pro účely, s nimiž není osvobození spojeno. V zákoně je tato situace popsána, aby se zamezilo únikům ze zdanění.

Obdobná situaci může nastat i v případě, kdy osoba získá nezdaněná paliva a použije je pro účely, které podléhají zdanění. Jedná se tedy o každou fyzickou a právnickou osobu, která spotřebovala nezdaněná pevná paliva pro účely, k nimž se váže zdanění. Tato situace může nastat v případě, že došlo k nákupu paliv v zahraničí a následně k jeho dovezení do tuzemska, kde bylo spotřebováno. Bez ohledu na to, zda se jednalo o právnickou nebo fyzickou osobou (podnikatel, občan), stává se plátcem daně a dnem spotřeby jí vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň.⁶⁷

Povinností plátce daně je registrovat se u místně příslušného správce daně nejpozději v den vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit. Dodavatel, kterému nevznikla povinnost daň přiznat a zaplatit se nachází v pozici plátce daně bez povinnosti se registrovat.

3.5.2 Povinnost daň přiznat a zaplatit

Jedná-li se o dodavatele, tak povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká dnem dodání paliv konečnému spotřebiteli v tuzemsku, tj. den, kdy nabyvatel může nakládat s palivem jako vlastník. Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká bez ohledu na to, zda se jedná o úplatné nebo bezplatné dodávky (vzorky pevných paliv, bonusy např. za splnění odběrného limitu apod.)

Zásadní funkci plní určení místa dodání v daňovém řízení a v procesu vyměření, popř. v dodatečném doměření daně. Uskuteční-li se dodávka mimo tuzemsko, nevzniká povinnost přiznat a zaplatit daň. V případě daňové kontroly je dodavatel povinen prokázat místo dodání paliva, v praxi se bude jednat o doklad nebo smlouvu, ze kterých bude patrné místo dodání nebo okamžik, od kterého může nabyvatel s palivem disponovat.

V dalších případech vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit dnem spotřeby paliva. Jedná se o spotřebu paliv u osob, které použily paliva osvobozená či nezdaněná pro účely, se kterými je zdanění spojeno. Pouze plátcům daně vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň.⁶⁸

⁶⁷ Svátková (2009)

⁶⁸ Svátková (2009)

3.5.3 Osvobození od daně

Osvobození od daně z pevných paliv má obdobnou úlohu jako osvobození v případě daně ze zemního plynu.

Osvobození se vztahuje na taková paliva, která jsou použita pro výrobu tepla formou kombinované výroby elektřiny a tepla a současně jsou dodávána domácnostem. Osvobození tudíž slouží k tomu, aby nedocházelo ke zvyšování cen tepla pro domácnosti. Toto ustanovení se nevztahuje na uhlí, kterým se topí např. v kamnech v rekreačních chalupách, v hotelích, na ubytovnách nebo ve věznicích i přesto, že teplo bylo získáno formou kombinované výroby elektřiny a tepla.

Podstatou osvobození je, aby nedocházelo ke dvojímu zdanění paliv energetickými daněmi. Jedná se tedy o paliva, která jsou použita k výrobě elektřiny nebo koksu. Pokud by nevzniklo toto ustanovení, došlo by k tomu, že v ceně elektřiny by byla obsažena, jak daň z pevných paliv tak daň z elektřiny.

Úkolem osvobození je vytvořit pro všechny pohonné hmoty určené pro vodní dopravu srovnatelné daňové podmínky. Osvobození se týká minerálních olejů, zemního plynu a pevných paliv, která jsou určena jako pohonná hmota pro plavby na území ČR, výjimku však tvoří soukromá rekreační plavidla.

Osvobození se dále týká tzv. metalurgických a mineralogických procesů. Podstatou je, aby nedocházelo k zatěžování daní energeticky náročné výroby kovů, hutních a nekovových výrobků, což by mělo za následek navýšení cen navazující výroby.

Od daně jsou rovněž osvobozena paliva, která jsou určena k jinému účelu, než je pohon motorů nebo výroba tepla. Příkladem mohou být paliva, která zajišťují ve vysokých pecích chemickou reakci, paliva určená pro výzkum, popřípadě paliva, která byla použita v rámci technologického procesu v podniku, jenž je vyrábí.

Taktéž jsou od daně osvobozena pevná paliva do maximální výše technicky zdůvodněných skutečných ztrát v rámci dopravy nebo skladování. Oprávněnost vzniklých ztrát je hodnocena správcem daně. Je posuzováno, zda vzniklé ztráty odpovídají charakteru činnosti plátce, jaká je obvyklá výše ztrát u jiných plátců za srovnatelných podmínek, dále údaje na skladových příjemkách a výdejkách a další hlediska.⁶⁹

⁶⁹ Svátková (2009)

3.5.4 Základ daně a sazby

Za základ daně je považováno množství pevných paliv vyjádřených v GJ spalného tepla v původním vzorku. Spalné teplo v původním vzorku se prokazuje měřením akreditované laboratoře a nesmí být starší než jeden rok. Pokud však spalné teplo nelze prokázat, stanoví se ve výši 33 GJ na tunu pevných paliv.⁷⁰

Sazba daně je určena v pevné výši 8,50 Kč/GJ spalného tepla v původním vzorku.

Známe-li základ daně a sazbu, tak daň se následně vypočte jednoduchým matematickým postupem, tj.⁷¹

$$\text{daň (v Kč)} = \text{základ daně} \cdot \text{sazba daně.} \quad (3.2)$$

3.6 Daň z elektřiny

Daň z elektřiny je předmětem zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, část 47. Předmětem daně je elektřina, která je uvedena pod kódem nomenklatury 2716.

3.6.1 Plátce daně

Plátcem daně z elektřiny je dodavatel, který v tuzemsku dodal elektřinu konečnému spotřebiteli. Dodavatel je však v zákoně vymezen poněkud rozdílně než je tomu u předchozích energetických daní. Obchodník nakupuje elektřinu za účelem prodeje, výrobce ji vyrábí a oba subjekty jsou držiteli licence, kterou uděluje Energetický regulační úřad. Operátor trhu s elektřinou je opět držitelem licence vydané Energetickým regulačním úřadem, nyní ale na činnost operátora trhu s elektřinou. Škála činností operátora trhu s elektřinou je rozsáhlá, např. organizuje krátkodobý trh s elektřinou, zpracovává zprávy o očekávané spotřebě o předpokládaném vývoji atd.

Dodavatel nabývá v tuzemsku elektřinu bez daně, ale pouze obchodník je povinen být držitelem povolení k nabytí elektřiny bez daně. Podmínky povolení jsou totožné jako u daně ze zemního plynu a pevných paliv.

Mezi další plátce daně řadíme provozovatele distribuční a přenosové soustavy, jedná se o osoby, které zajišťují přepravu elektřiny přes síťovou soustavu. Tito provozovatelé nejsou považováni za konečné spotřebitele, jelikož nenabývají elektřinu jako vlastníci.

⁷⁰ Zimmermannová (2016)

⁷¹ § 6 a § 7 zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů

Plátci jsou rovněž fyzické a právnické osoby, které použili elektřinu osvobozenou od daně k účelům, ke kterým se osvobození neváže a osoby, které spotřebovaly nezdaněnou elektřinu pro účely, k nimž se však zdanění váže.

Plátci daně mají registrační povinnost, ke které dochází u místně příslušného správce daně, a to nejpozději v den vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit.

Nastane-li situace, že si mezi sebou budou dodávat elektřinu (zdaněnou, osvobozenou od daně) v tuzemsku osoby úplatně nebo bezúplatně, nebude jim vznikat povinnost daň přiznat a zaplatit.⁷²

3.6.2 Povinnost daň přiznat a zaplatit

Dodavatel je povinen přiznat a zaplatit daň v den dodání elektřiny konečnému spotřebiteli v tuzemsku. K dodávkám elektřiny konečnému spotřebiteli dochází průběžně, a proto se dnem dodání rozumí den odečtu z měřicího zařízení nebo den zjištění skutečné spotřeby elektřiny. Ve zbývajících případech (např. provozovatelé distribuční a přenosové soustavy) se dnem povinnosti přiznat a zaplatit daň rozumí den spotřeby elektřiny.⁷³

3.6.3 Osvobození od daně

Na rozdíl od předchozích energetických daní může být osvobozena nejen spotřeba, ale také výroba elektřiny.

Mezi základní úkoly daňového osvobození patří zejména úkol přispět k výrobě elektřiny, která je šetrná k životnímu prostředí. Dle ustanovení v § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů je elektřina ekologicky šetrná vyrobená v odběrných místech podle energetického zákona, pokud je v těchto odběrných místech zároveň spotřebována a instalovaný výkon výroby elektřiny podle energetického zákona nepřesahuje 30 kW. Jedná se o elektřinu pocházející ze sluneční, větrné nebo geotermální energie, elektřinu, která je vyrobena ve vodních elektrárnách, z biomasy, z palivových článků apod. Neřadíme sem však elektřinu vyrobenou například v jaderných nebo uhelných elektrárnách.

Osvobození se dále vztahuje na elektřinu, která je vyrobena v dopravních prostředcích (elektromobily, letadla aj.), ale zároveň je v nich spotřebována, tudíž dochází k výrobě elektřiny, ale nedochází k prodeji.

⁷² Svátková (2009)

⁷³ Svátková (2009)

Osvobození má za úkol vyloučit dvojí zdanění energetickými daněmi popřípadě spotřební daní. Osvobození se týká elektřiny, která byla vyrobena z produktů již zdaněných (daň ze zemního plynu, z pevných paliv nebo spotřební daň) do 2 MW.

Podstatou osvobození je, aby nedocházelo k zatěžování samotné výrobě elektřiny daní. V zákoně se hovoří o tzv. technologických postupech.

Od daně je osvobozena elektřina, která kryje ztráty vzniklé v přenosové a distribuční soustavě, osvobození tedy respektuje objektivně vzniklé ztráty elektřiny.

Osvobození se dále vztahuje na elektřinu, která je využita v železniční, tramvajové či trolejbusové dopravě, a proto nedochází ke zvyšování cen jízdného v hromadné dopravě z důvodu zdanění.

Osvobození se týká elektřiny, která je použita k mineralogickým procesům. Podstatou je, aby nedocházelo k zatěžování daní energeticky náročné výroby kovů, hutních a nekovových výrobků, což by mohlo mít za následek navýšení cen navazující výroby.

Nabýt elektřinu osvobozenou od daně může jen konečný spotřebitel, který je držitelem povolení k nabytí elektřiny osvobozené od daně, výjimku tvoří provozovatelé distribuční a přenosové soustavy. Povolení vydává celní správa na dobu pěti let, opět je v její kompetenci povolení zrušit.⁷⁴

3.6.4 Základ daně a sazby

Základ daně je množství elektřiny v MWh. Sazba daně je v pevné výši, 28,30 Kč/MWh. Je-li znám základ a sazba daně, pak následný výpočet je obdobný jakou u dvou přechozích ekologických daní, tj.⁷⁵

$$\text{daň (v Kč)} = \text{základ daně} \cdot \text{sazba daně.} \quad (3.3)$$

⁷⁴ Svátková (2009)

⁷⁵ § 6 a § 7 zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů

3.7 Společná ustanovení

Cílem této kapitoly je poskytnout informace o některých společných ustanoveních, která se v oblasti energetických daní objevují.

3.7.1 Vystavované doklady

V rámci energetických daní se setkáváme s dvěma druhy dokladů, výběr dokladu závisí na tom, kdo je odběratelem.

V prvním případě se jedná o situaci, kdy dodavatel vystavuje doklad konečnému spotřebiteli. Takový doklad bude obsahovat celkovou výši daně, jelikož konečný spotřebitel není oprávněn přijmout výrobek bez daně. Konečný spotřebitel může také nabýt výrobek osvobozený od daně, v takovém případě musí být tato informace uvedena na dokladu.

Vystavuje-li dodavatel doklad vůči jinému dodavateli (tj. osoba, která má právo pořizovat výrobky bez daně), jedná se o druhou možnost, tedy doklad o prodeji. Odlišnost od prvního dokladu spočívá v tom, že doklad o prodeji nemůže obsahovat údaj o výši energetické daně.

Jak v první, tak v druhé situaci se doklady vystavují do 15 dnů od dne dodání výrobku odběrateli. Doklady musí obsahovat náležitosti, které jsou stanoveny zákonem, např. identifikační údaje o dodavateli, konečném spotřebiteli, sídlo, DIČ, údaje o dodávaném výrobku, den dodání, datum vystavení daňového dokladu apod. Zpravidla budou doklady splňovat i požadavky dané ZDPH a účetnictvím.⁷⁶

3.7.2 Zdaňovací období a splatnost daně

Pro všechny plátce energetických daní je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc.

Plátce daně je povinen zaplatit správci daně energetickou daň nejpozději do 25. dne po skončení zdaňovacího období, do stejného data je pak podáváno běžné daňové přiznání.

Dodatečné daňové přiznání na snížení daňové povinnosti lze podat do šesti měsíců ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání běžného daňového přiznání za zdaňovací období, které je tímto dodatečným daňovým přiznáním opravováno. V případě zvýšení daňové povinnosti je plátce povinen podat dodatečné daňové přiznání nejpozději do konce kalendářního měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém byla chyba zjištěna.⁷⁷

⁷⁶ Svátková (2009)

⁷⁷ Svátková (2009)

4 PRAKTICKÁ APLIKACE NEPŘÍMÝCH DANÍ VE VYBRANÉ OBCHODNÍ KORPORACI

Tato kapitola je zaměřena na praktické uplatňování vybraných nepřímých daní v obchodní korporaci LAMA energy a.s., která je členem holdingu LAMA ENERGY GROUP s.r.o. Jedná se o dynamicky se rozvíjející a kapitálově silnou skupinu, která se skládá výhradně z českých firem podnikajících ve středoevropském, asijském a severoamerickém regionu. Vedle společnosti LAMA energy a.s. do skupiny dále patří např. LAMA GAS & OIL s.r.o. (původně Česká naftařská společnost s.r.o.), která se zaměřuje na vlastní těžbu ropy a plynu a výstavbu těžební infrastruktury v regionu jižní Moravy. V roce 2013 spustila skupina nového virtuálního mobilního operátora LAMA MOBILE a.s. využívající síť společnosti Vodafone Czech Republic a ve stejném roce byla do skupiny LAMA začleněna Teplárna Otrokovice a.s., která je předním výrobcem tepla a elektrické energie v kogeneračním režimu, jenž zaručuje nejvyšší možnou efektivitu provozu. Nejvýznamnější zahraniční společností s majetkovou účastí skupiny je PETROLAMA ENERGY CANADA INC., která se zabývá především nákupem, úpravou, skladováním, transportem a prodejem surové ropy pocházející z Kanady na severoamerický trh. Struktura holdingu LAMA ENERGY GROUP s.r.o. je následující:

Obr. 4.1 Struktura holdingu

LAMA ENERGY GROUP (CZ)	100 % LAMA ENERGY (CZ + SK) → 75 % sCENTRE Bohemia (CZ)
	100 % LAMA TRADE (CZ)
	100 % LAMA MOBILE (CZ)
	100 % TEPLÁRNA OTROKOVICE (CZ) → 100 % TO Servisní (CZ) → 100 % BioSolar Otrokovice (CZ)
	100 % LAMA INVESTMENTS MONGOLIA (MN)
	100 % SORUS (CZ)
	60 % PETROLAMA ENERGY CANADA (CA)
	64 % LAMA GAS & OIL (CZ)
	66 % LAMA POWER (CZ)
	21 % PETROLAMA NAMUR OIL SANDS EXPLORATION (CA)

Zdroj: LAMA ENERGY GROUP s.r.o. (2014)

4.1 LAMA energy a.s.

Energetická společnost, LAMA energy a.s., patří mezi zkušené, tradiční a spolehlivé dodavatele zemního plynu a elektřiny pro domácnosti, podnikatele a velkoodběratele. Na českém trhu působí od svého vzniku, tj. 1. 4. 2007, kdy došlo k liberalizaci odvětví. Tehdy dodávala společnost plyn velkoodběratelům pod názvem LAMA INVESTMENTS a.s. a později i domácnostem pod značkou levnyplyn.cz.

LAMA energy a.s. je akciovou společností se sídlem v Hradci nad Moravicí, Gudrichova 763, identifikační číslo 282 62 026. Hlavním předmětem činnosti je obchod s plynem a elektřinou. Současně je mateřskou společností LAMA ENERGY GROUP s.r.o., která vlastní 100 % podíl.

Obr. 4.2 Logo společnosti



Zdroj: LAMA energy a.s. (2016)

Počátkem června 2011 se společnost stala dodavatelem plynu i na Slovensku pod značkou lacnyplyn.eu. Společnost LAMA energy a.s. má organizační složku na Slovensku. Od roku 2012 začala společnost dodávat českým zákazníkům i elektřinu.

Na rozdíl od jednoúčelových obchodních společností, které se zabývají pouze tzv. přeprodejem komodit, je LAMA energy a.s. součástí skupiny s vlastní těžbou plynu i výrobou elektrické energie.

V současné době LAMA energy a.s. dodává energie do více než 60 tisíc domácností a je dodavatelem plynu a elektřiny širokého spektra firem a institucí, od nemocnic a městských úřadů až po velké podniky. Mezi odběratele patří např. hlavní město Praha, město Hradec nad Moravicí, Teva Czech Industries s.r.o. či společnost Brano a.s. atd.⁷⁸

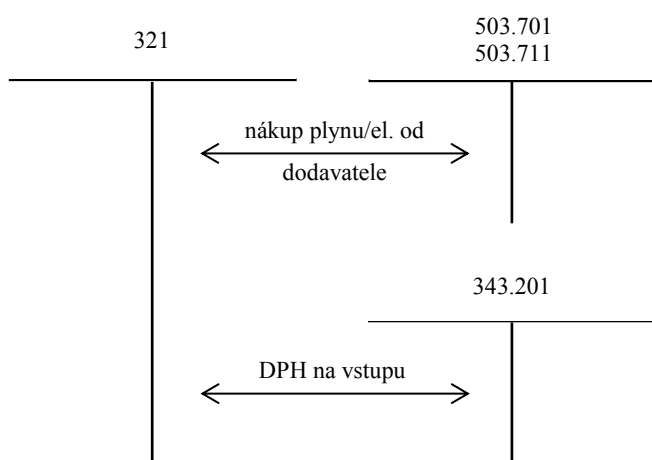
⁷⁸ LAMA energy, a.s. (2016)

Obchodní korporace je plátcem daně z příjmů, daně z přidané hodnoty, silniční daně a vybraných energetických daní (daň ze zemního plynu a elektřiny). Obchodní korporace LAMA energy a. s. je plátcem daně z přidané hodnoty s měsíčním zdaňovacím obdobím.

4.2 Účtování při nákupu a prodeji zemního plynu a elektřiny

V následujících schématech je prezentováno účtování při nákupu a prodeji komodit, jak v režimu obvyklém, tj. odběratel si uplatňuje DPH na vstupu, tak v režimu přenesení daňové povinnosti.

Obr. 4.3 Schéma účtování při nákupu komodit s uplatňováním DPH na vstupu

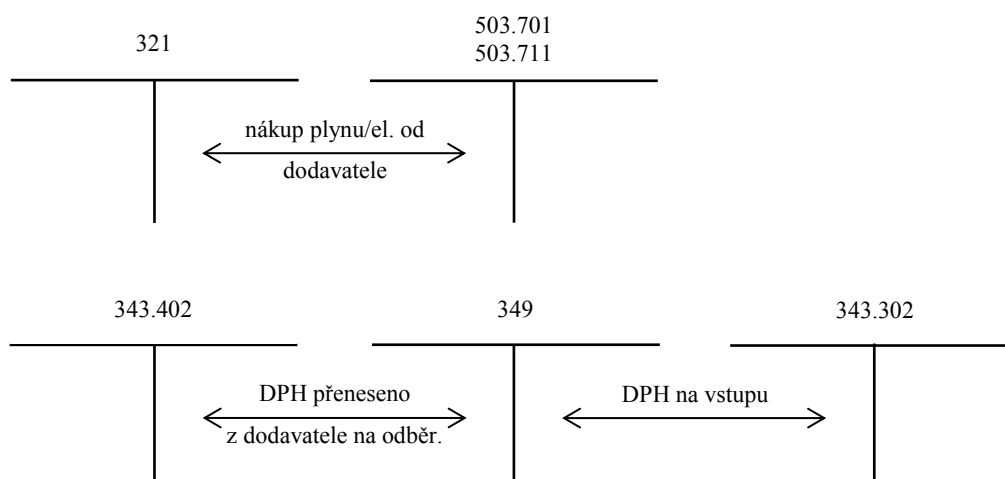


Zdroj: vlastní zpracování

Ve schématu výše (obr. 4.3) je znázorněno účtování při nákupu komodit od tuzemských plátců a držitelů povolení k nabytí komodit bez daně, avšak počátkem února 2016 vstoupilo dodání zemního plynu a elektřiny soustavami obchodníkovi do režimu přenesení daňové povinnosti (viz kapitola 4.3.1), účtování znázorněno ve schématu níže (obr. 4.4).

Závazky vůči dodavatelům jsou ve společnosti evidovány v účtové skupině 32 na účtu 321 – dodavatelé. Faktury přijaté jsou zaúčtovány na vrub účtu 503 – náklady na pořízení, analytikou je účet 503 rozdělen na 503.701 – zemní plyn a účet 503.711 – silová elektřina, v tomto případě se jedná o částku bez daně z přidané hodnoty. Na vrub účtu 343.201 je účtováno o možnosti nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění.

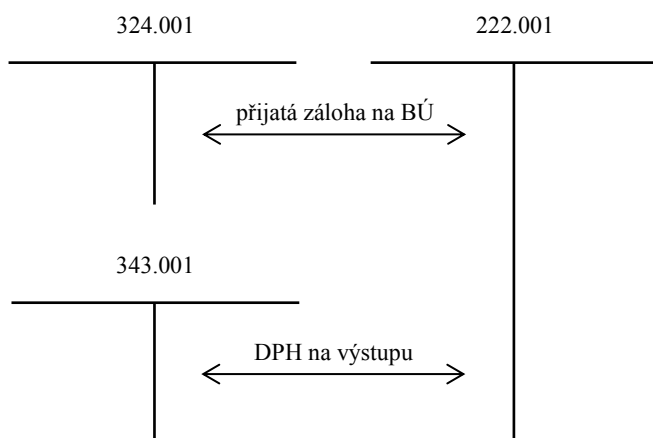
Obr. 4.4 Schéma účtování při nákupu komodit v režimu přenesení daňové povinnosti



Zdroj: vlastní zpracování

Dodavatel, tzv. obchodník fakturuje odběrateli v částce bez DPH a povinností odběratele je vyměřit daň z přidané hodnoty. Evidování závazku na účtu 321 a následné zaúčtování na vrub účtu 503 v příslušném analytickém členění je totožné jako ve schématu předcházejícím. V rámci DPH má účetní jednotka povinnost vyměřené DPH přiznat na výstupu, tj. strana dal na účtu 343.302 a zároveň má možnost nároku na odpočet daně, tj. na vrub účtu 343.402 k zaúčtování DPH dle tohoto systému slouží tzv. vyrovnávací účet 349.

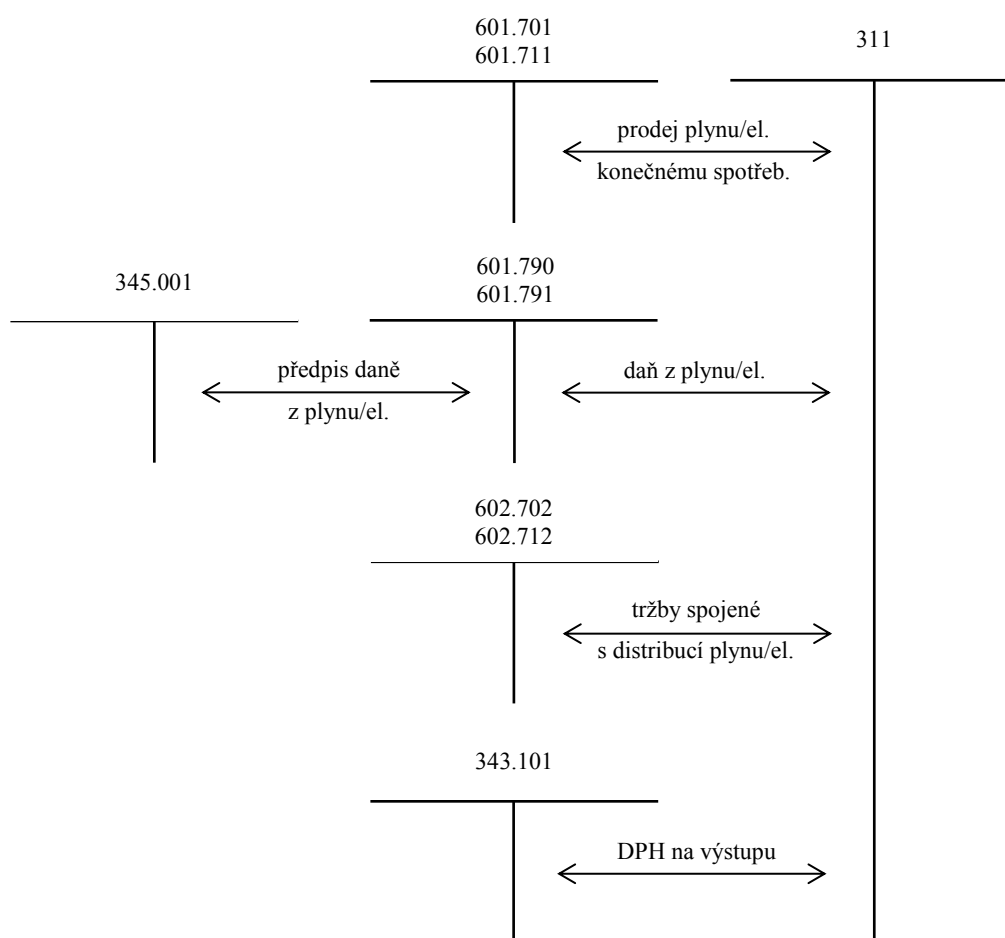
Obr. 4.5 Schéma účtování přijatých záloh od konečných spotřebitelů



Zdroj: vlastní zpracování

Účetní jednotka zaúčtuje připsané zálohy na bankovní účet včetně daně z přidané hodnoty na vrub účtu 222.001. Zálohy eviduje v účtové skupině 32 na účtu 324.001 a DPH na výstupu na účtu 343.001.

Obr. 4.6 Schéma účtování při prodeji komodit konečnému spotřebiteli



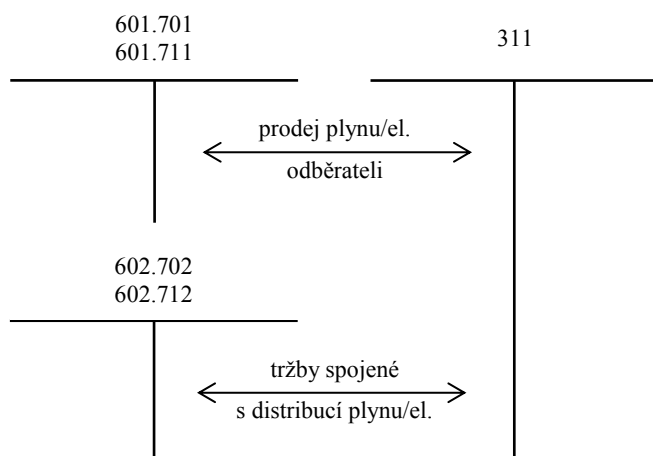
Zdroj: vlastní zpracování

Společnost LAMA energy a.s. se zaměřuje na prodej plynu a elektřiny domácnostem, podnikatelům a velkoodběratelům, kterým nabízí individuální nabídku dle jejich požadavků.

Pohledávky jsou evidovány v účtové skupině 31, na účtu 311 – odběratelé. Ve prospěch účtu 601 (601.701 – zemní plyn, 601.711 – elektřina) se účtuje o tržbách z prodeje nabízených komodit. Účet 601.790 a 601.791 slouží k zaúčtování daně ze zemního plynu a elektřiny. Následně se na vrub těchto účtů zaúčtuje daňová povinnost účetní jednotky z energetických daní vůči celnímu úřadu ve prospěch účtu 345.001 – ostatní daně a poplatky. V souvislosti s prodejem komodit vznikají účetní jednotce tržby, které jsou spojeny s distribucí plynu a elektřiny, o těchto tržbách se účtuje ve prospěch účtu 602.702 – v případě zemního plynu a 602.712 – v případě elektřiny. Následně se ve prospěch účtu 343.101, tj. účet DPH na výstupu účtuje o povinnosti přiznat daň za uskutečněné zdanitelné plnění, účetní jednotce tak vzniká povinnost odvést daň.

Dodá-li společnost plyn, elektřinu držiteli povolení k nabytí komodit bez daně v režimu přenesení daňové povinnosti (viz kapitola 4.3.8), tak účetní jednotka neúčtuje o DPH a energetických daních (viz obr. 4.7).

Obr. 4.7 Schéma účtování při prodeji komodit držiteli povolení k nabytí komodit bez daně v režimu přenesení daňové povinnosti



Zdroj: vlastní zpracování

4.3 Aplikace vybraných nepřímých daní ve společnosti LAMA energy a.s.

Společnost LAMA energy a.s. nakupuje zemní plyn a elektřinu včetně dalších nezbytných služeb s tímto obchodem spojených, jak v rámci tuzemska, tak v rámci Evropské unie a třetích zemí. A dále prodává převážně konečným spotřebitelům, tj. domácnostem a podnikatelským subjektům převážně v České republice.

4.3.1 Dodání elektřiny bez daně společností XY, a.s. v režimu přenesení daňové povinnosti

LAMA energy a.s. obdržela fakturu o prodeji pod číslem 7770003608 od společnosti XY, a.s. na dodání elektřiny bez daně držiteli povolení dle § 13 zák. č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (viz příloha č. 4). Společnost LAMA energy a.s. je tedy držitelem Povolení k nabytí elektřiny bez daně a také držitelem Povolení k nabytí plynu bez daně (viz příloha č. 2 a 3).

Dne 1. 2. 2016 nabylo účinnosti nařízení vlády č. 11/2016, které mimo jiné spočívá v zavedení režimu přenesení daňové povinnosti na dodání certifikátů elektřiny a dodání elektřiny a plynu soustavami nebo sítěmi obchodníkovi, který je vymezen v § 7a odst. 2 ZDPH. Dle informací GŘ k aplikaci tzv. režimu reverse charge mezi obchodníky řadíme

i subjekty, které mají od ERÚ přidělenou licenci v oblasti konkrétního předmětu podnikání v energetických odvětvích. Mimo jiné se jedná o společnosti, které mají výhradní postavení na trhu s elektřinou či plynem, kde je zmiňována právě společnost XY, a.s. (tzv. „operátor trhu“).⁷⁹

Společnost LAMA energy a.s. tedy eviduje závazek pod číslem 3240000263 ve výši 1 010 932, 86 Kč. Fakturovaná částka je tedy bez DPH a obsahuje informaci „daň odvede zákazník“. Účetní jednotka následně vyměřila DPH v základní sazbě 21 %, které činí 212 295, 90 Kč, k zaúčtování využila účtů 343.302 – DPH výstup CZ RC a 343.402 – DPH vstup CZ RC.

Tab. 4.1 Přiznání k DPH – režim přenesení daňové povinnosti

I. Zdanitelné plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10	1 010 932, 86	212 295, 90
	snížená	11		

Zdroj: LAMA energy a.s. (2016), vlastní úprava

Tab. 4.2 Přiznání k DPH – nárok na odpočet daně

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	1 010 932, 86	212 295, 90	
	snížená	44			

Zdroj: LAMA energy a.s. (2016), vlastní úprava

Následně budou vybrané informace obsaženy v kontrolním hlášení, které je účetní jednotka povinna podávat nově počátkem roku 2016 a které doplňuje právě daňové přiznání k DPH. Dle daňového dokladu společnost vyplní oddíl B. 1. kontrolního hlášení.

Tab. 4.3 Kontrolní hlášení oddíl B. 1. – přijatá zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce

Číslo řádku	DIČ dodavatele	Ev. číslo daňového dokladu	DUZP	Základ daně 1	Daň 1	Kód předmětu plnění
1	2	3	4	5	6	11
	CZ [REDAKCE]	7770002608	16. 2. 2016	1 010 932, 86	212 295, 90	19

Zdroj: LAMA energy a.s. (2016), vlastní úprava

⁷⁹ GŘ (2016)

V situaci, kdy by se jednalo o dodání zemního plynu soustavami nebo sítěmi obchodníkovi, tak by se postupovalo obdobně jako u elektřiny, ale kód předmětu plnění by byl odlišný a to „20“.

4.3.2 Pořízení zemního plynu z jiného členského státu

Společnost LAMA energy a.s. obdržela fakturu evidovanou pod číslem 3240000183 za dodávky plynu za měsíc leden 2016 od osoby, která je registrována k dani z přidané hodnoty v Německu v celkové hodnotě 148 302 EUR (viz příloha č. 5). Povinností českého plátce je vyměřit daň v základní sazbě tzv. metodou „zdola“, daň se vypočte jako součin základu daně a sazby daně, tj. $4\,007\,861,55 \cdot 0,21 = 841\,650,93$ Kč.

Českému plátcovi dle § 24 odst. 4 ZDPH vzniká povinnost přiznat daň ke dni odečtu z měřicího zařízení, případně ke dni zjištění skutečné spotřeby při dodání plynu, při přepravě a distribuci plynu nebo při přenosu a distribuci elektřiny dle § 21 odst. 5 písm. b) ZDPH. Ve výše uvedeném případě se jedná o datum 9. 2. 2016, a proto společnost LAMA energy a.s. povinně uvede zdanitelné plnění v daňovém přiznání za únor 2016 následujícím způsobem.

Tab. 4.4 Daňové přiznání - pořízení zemního plynu z JČS

I. Zdanitelné plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinnost přiznat daň při jejich přijetí (§ 108)	základní	12	4 007 861, 55	841 650, 93
	snížená	13		

Zdroj: LAMA energy a.s. (2016), vlastní úprava

Vzhledem k tomu, že se jedná o plyn, který je určen k jeho dalšímu prodeji, má plátce nárok na odpočet daně. Dalším krokem bude toto přijaté zdanitelné plnění uvést v oddíle A. 2. kontrolního hlášení.

Tab. 4.5 Daňové přiznání – nárok na odpočet daně

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	4 007 861, 55	841 650, 93	
	snížená	44			

Zdroj: LAMA energy a.s. (2016), vlastní úprava

Tab. 4.6 Kontrolní hlášení oddíl A. 2. – přijatá zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň příjemce

Číslo řádku	Identifikace dodavatele (VAT ID)	Ev. číslo daňového dokladu	DPPD**	Základ daně 1	Daň 1
1	2	3	4	5	6
1.	DE [REDACTED]	100727783	9. 2. 2016	4 007 861, 55	841 650, 93

Zdroj: LAMA energy a.s. (2016), vlastní úprava

4.3.3 Pořízení silové elektřiny mimo Evropskou unii

Energetická společnost přijala fakturu evidovanou pod číslem 3240000141 od švýcarského dodavatele za nákup silové elektřiny za období leden 2016 (viz příloha č. 6). Předmětem daně je zboží s místem plnění v tuzemsku dle § 7a odst. 1 ZDPH.

Plátce daně, společnost LAMA energy a.s., je povinna přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. c), bodu 3 ZDPH, jelikož se jedná o dodání zboží soustavami nebo sítěmi, a proto uvede toto zdanitelné plnění v ř. 12 daňového přiznání a zároveň má nárok na odpočet daně dle § 72 ZDPH.

Tab. 4.7 Daňové přiznání – nákup komodit ze země mimo EU

I. Zdanitelné plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinnost přiznat daň při jejich přijetí (§ 108)	základní	12	5 307 137, 07	1 114 498, 84
	snížená	13		

Zdroj: LAMA energy a.s. (2016), vlastní úprava

Tab. 4.8 Daňové přiznání – nárok na odpočet daně

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	5 307 137, 07	1 114 498, 84	
	snížená	44			

Zdroj: LAMA energy a.s. (2016), vlastní úprava

Kontrolní hlášení bude obsahovat obdobné informace jako v situaci, kdy dochází k nákupu komodit z JČS, tj. oddíl A. 2.

Tab. 4.9 Kontrolní hlášení oddíl A. 2. – přijatá zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň příjemce

Číslo řádku	Identifikace dodavatele (VAT ID)	Ev. číslo daňového dokladu	DPPD**	Základ daně 1	Daň 1
1	2	3	4	5	6
2.	CHE [REDACTED]	91081622	3. 2. 2016	5 307 137, 07	1 114 498, 84

Zdroj: LAMA energy a.s. (2016), vlastní úprava

4.3.4 Přijetí služby od osoby registrované k dani v JČS

Dne 3. 2. 2016 obdržela společnost LAMA energy a.s. fakturu evidovanou pod číslem 3240000142 od osoby registrované k dani ve Velké Británii za nákup softwaru, který je nezbytný pro obchodování s elektřinou (viz příloha č. 7). Českému plátcí tudíž vzniká povinnost přiznat daň, jedná se tedy o přijetí služby s místem plnění v tuzemsku dle základního pravidla podle § 9 odst. 1 ZDPH a zároveň má společnost možnost uplatnit si nárok na odpočet daně dle § 72 ZDPH. Celková fakturovaná částka je 2 014, 33 GBP, v přepočtu na české koruny 71 273, 04 Kč a vzhledem k tomu, že se jedná o službu v České republice podléhající základní sazbě DPH, tak účetní jednotka vyměří daň tzv. metodou „zdola“, tj. 14 967, 36 Kč.

Tab. 4.10 Daňové přiznání – přijetí služby s místem plnění v tuzemsku

I. Zdanitelné plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5	71 273, 04	14 967, 36
	snížená	6		

Zdroj: LAMA energy a.s. (2016), vlastní úprava

Tab. 4.11 Daňové přiznání – nárok na odpočet daně

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	71 273, 04	14 967, 36	
	snížená	44			

Zdroj: LAMA energy a.s. (2016), vlastní úprava

Účetní jednotka vyplní část A. 2. kontrolního hlášení, jelikož ji bylo poskytnuto plnění osobou neusazenou v tuzemsku s místem plnění v tuzemsku dle § 24 ZDPH. Plátce uvede do

kontrolního hlášení přijatá zdanitelná plnění, u kterých má povinnost přiznat daň (např. přijetí služby nebo pořízení zboží z EU) za období, ve kterém mu povinnost přiznat daň vznikla bez ohledu na to, zda má v daném okamžiku k dispozici daňový doklad. Zjistí-li plátce po obdržení daňového dokladu hodnotové změny, uvede tuto změnu do řádného kontrolního hlášení za období, kdy obdržel daňový doklad.

V oddílu A. 2. kontrolního hlášení je umožněno, aby evidenční číslo daňového dokladu a VAT ID dodavatele nebylo uvedeno.⁸⁰

Tab. 4.12 Kontrolní hlášení oddíl A. 2. – přijatá zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň příjemce

Číslo řádku	Identifikace dodavatele (VAT ID)	Ev. číslo daňového dokladu	DPPD**	Základ daně 1	Daň 1
1	2	3	4	5	6
3.	GB [REDACTED]	70605	3. 2. 2016	71 273, 04	14 967, 36

Zdroj: LAMA energy a.s. (2016), vlastní úprava

4.3.5 Nákup emisních povolenek

Osoba registrovaná k dani v tuzemsku, společnost Emisní povolenky, s.r.o. fakturuje společnosti LAMA energy a.s. za prodej emisních povolenek v množství 25 000 t, v celkové hodnotě 3 649 725 Kč (viz příloha č. 8). Účetní jednotka eviduje daňový doklad pod číslem 3240000203.

Dodavatele, plátce daně splnil podmínku přenesení daňové povinnosti tím, že vystavil daňový doklad, ve kterém na místo příslušné daně uvedl informaci „daň odvede zákazník“. Jedná se o plnění osvobozené od daně dle dočasného použití režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92 písm. f) ZDPH.

Plátce, společnost LAMA energy a.s., pro kterého bylo plnění uskutečněno, splnila podmínku režimu přenesení daňové povinnosti tím, že doplnila výši daně v příslušném oddíle kontrolního hlášení, tj. B. 1. včetně dalších nezbytných údajů, podala kontrolní hlášení správci daně a příslušnou daň přiznala. Prodej povolenek je z pohledu DPH vnímáno jako poskytnutí služby a podléhá základní sazbě daně, tedy 21 %.

⁸⁰ Ledvinková (2016)

Tab. 4.13 Daňové přiznání – režim přenesení daňové povinnosti

I. Zdanitelné plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10	3 649 725	766 442, 25
	snížená	11		

Zdroj: LAMA energy a.s. (2016), vlastní úprava

Tab. 4.14 Daňové přiznání – nárok na odpočet daně

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	3 649 725	766 442, 25	
	snížená	44			

Zdroj: LAMA energy a.s. (2016), vlastní úprava

V souvislosti s emisními povolenkami byla pro zdaňovací období od 1. 1. 2015 ukončena platnost kódu „2“ dle § 92 písm. d) ZDPH a byl založen kód nový „11“ dle § 92 písm. f) ZDPH. Kód předmětu plnění je zaznamenáván v oddíle B. 1. ve sloupci 11 kontrolního hlášení.

Tab. 4.15 Kontrolní hlášení oddíl B. 1. – přijatá zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce

Číslo řádku	DIČ dodavatele	Ev. číslo daňového dokladu	DUZP	Základ daně 1	Daň 1	Kód předmětu plnění
1	2	3	4	5	6	11
2.	CZ [REDACTED]	16010718	8. 2. 2016	3 649 725	766 442, 25	11

Zdroj: LAMA energy a.s. (2016), vlastní úprava

4.3.6 Nákup distribuční služeb

Energetická společnost LAMA energy a.s. nakupuje distribuční služby v tuzemsku s možností odpočtu daně v základní sazbě od společnosti Distribution, a.s., která je taktéž energetickou společností, jenž zajišťuje distribuční služby na území hl. města Prahy a města Rožtoky a to nejen pro zákazníky společnosti LAMA energy a.s. (viz příloha č. 9).

Jedná se o distribuční služby za měsíc leden 2016, tudíž další vyúčtování v rámci distribučních služeb počínaje únorem 2016 podléhá režimu přenesení daňové povinnosti.

Jedná se o konečnou fakturu evidovanou účetní jednotkou pod číslem 3240000197, která obsahuje vyúčtování distribučních služeb za elektřinu včetně odběrných míst a výsledkem faktury je nedoplatek ve výši 4 338, 01 Kč včetně daně.

Tab. 4.16 Daňové přiznání – nárok na odpočet daně

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	3 585, 13	752, 88	
	snížená	41			

Zdroj: LAMA energy a.s. (2016), vlastní úprava

Vzhledem k tomu, že se jedná o tzv. daň na vstupu má plátcce daně, společnost LAMA energy a.s., nárok na odpočet daně v plné výši, tato situace se projeví také v řádku 63 daňového přiznání.

Jelikož se jedná o přijaté zdanitelné plnění s hodnotou do 10 000 Kč včetně daně, projeví se toto plnění v oddíle B. 3. kontrolního hlášení.

Tab. 4.17 Kontrolní hlášení oddíl B. 3. – přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně

Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3
1	2	3	4	5	6
3 585, 13	752, 88				

Zdroj: LAMA energy a.s. (2016), vlastní úprava

4.3.7 LAMA energy a.s. jako dodavatel elektřiny konečnému spotřebiteli, neplátcí DPH

Společnost vystavila daňový doklad č. 2180105373 stavebnímu bytovému družstvu za dodávky elektřiny. Z pohledu energetických daní se jedná o konečného spotřebitele, a proto je zde účtováno o dani z elektřiny. Režim přenesení daňové povinnosti nelze využít, jelikož konečný spotřebitel není plátcem DPH. Jedná se o tzv. vyúčtování za elektřinu a to za období od 1. 3. 2015 do 5. 1. 2016 (viz příloha č. 10). Zákazník se podepsáním smlouvy zavázal, že bude platit zálohy, pro toto fakturační období byly stanoveny ve výši 4 500 Kč včetně daně.

Obchodník si na základě obchodních podmínek vyhrazuje právo jednostranně upravovat výši a četnost záloh pro následující fakturační období a to v situaci, že je zřejmě nepřiměřená velikosti odběru k výši zálohy, případně dojde ke změně konečné ceny energií.⁸¹

Přijaté zálohy jsou účetní jednotkou evidovány na účtu 324. Plátce daně, společnost LAMA energy a.s., má povinnost z přijatých záloh dle § 21 odst. 1 ZDPH přiznat daň ke dni přijetí úplaty, v případě, že nastane před uskutečněním zdanitelného plnění.

Konečný spotřebitel zjistil na základě daňového dokladu, že za fakturační období spotřeboval 13, 58100 MWh elektřiny. Je-li známo množství spotřebované elektřiny, které je totožné se základem daně, tak výpočet se provede na základě vzorce (3.3). Společnosti LAMA energy a.s. vznikl závazek z titulu daně z elektřiny vůči celnímu úřadu ve výši 384, 34 Kč.

Tab. 4.18 Daňové přiznání k dani z elektřiny

sl. 1	sl. 2	sl. 3	sl. 4	sl. 5	sl. 6
č. ř.	Číselné označení výrobku	Měrná jednotka	Množství výrobku	Daň	Nárok na vrácení daně
1	a	571600	MWH	13, 58100	384, 34
	b				

Zdroj: LAMA energy a.s. (2016), vlastní úprava

Základ pro výpočet daně z přidané hodnoty se skládá z pevné ceny za odebranou elektřinu, služeb za dodávky, ceny za distribuci, která je stanovena Energetickým regulačním úřadem a dani z elektrické energie.

Po fyzických odečtech stavů měřidel pro fakturaci, které jsou zajišťovány provozovatelem distribuční soustavy (zpravidla se jedná o období jednou za 12 měsíců a nejzazší lhůta k provedení odečtů je jednou za 18 měsíců) byl stanoven skutečný odběr zákazníka a po odečtení již uhrazených a zaplacených záloh vznikl nedoplatek, který je nutno zdanit DPH v základní sazbě.⁸²

Jedná se o zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku a energetické společnosti, plátcí daně, tak vznikla daňová povinnost ve výši 2 956, 65 Kč. Plátce daně přiznal daň v daňovém přiznání za leden 2016.

⁸¹ LAMA energy a.s. (2016)

⁸² LAMA energy a.s. (2016)

Tab. 4.19 Daňové přiznání – dodání zboží s místem plnění v tuzemsku

I. Zdanitelné plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	základní	1	14 079, 28	2 956, 65
	snížená	2		

Zdroj: LAMA energy a.s. (2016), vlastní úprava

Hodnota uskutečnitelného zdanitelného plnění je nad limit 10 000 Kč včetně daně, nicméně odběratel elektrické energie vystupuje jako fyzická osoba nepovinná k dani, tedy konečný spotřebitel, a proto nebude v rámci kontrolního hlášení vyplněn oddíl A. 4., nýbrž oddíl A. 5., a to bez ohledu na limit.

Tab. 4.20 Kontrolní hlášení oddíl A. 5. – ostatní uskutečnitelná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň

Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3
1	2	3	4	5	6
14 079, 28	2 956, 65				

Zdroj: LAMA energy a.s. (2016), vlastní úprava

Definice hraniční částky 10 000 Kč pro účely správného vyplnění kontrolního hlášení není tak jednoduchá a v praxi se můžeme setkat s řadou nejasností. Například v případě zvláštních druhů daňových dokladů jako je platební kalendář dle § 31a ZDPH, který splňuje předepsané náležitosti a předepisuje pravidelné zálohy na určité období, k jejichž vyúčtování dochází až za delší období. Výhodou takového dokladu je, že nemusí být vystavován samostatný daňový doklad na každou přijatou platbu.

Ačkoli jsou jednotlivé platby nižší, než je obecná podmínka pro dělení dokladů, bude plátce vykazovat jednotlivé platby v oddílu A. 4. nebo B. 2, vzhledem k tomu, že celková částka dle platebního kalendáře je vyšší než limit 10 000 Kč. Dle pokynů ke kontrolnímu hlášení se předmětný doklad posuzuje komplexně, bez ohledu na skutečnosti, že část plnění je realizována v jiném období, roce.⁸³ Je nutno podotknout, že tento postup se realizuje v případě, že dochází k transakcím mezi dvěma plátcí daně.

⁸³ Mikulecká (2016)

4.3.8 LAMA energy a.s. jako dodavatel zemního plynu plátcí DPH v režimu přenesení daňové povinnosti

Energetická společnost dodala za měsíc únor 2016 zemní plyn společnosti, která je plátcem DPH v ČR a zároveň je členem koncernu, který sídlí v Budapešti. Účetní jednotka eviduje daňový doklad pod číslem 1080157638 (viz příloha č. 11).

Jedná se o odběratele, který má v předmětu podnikání mimo jiné i obchod a distribuci jak zemního plynu, tak elektřiny. Vzhledem k tomu, že se jedná tzv. obchodníka, je toto uskutečněné zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti. Daňový doklad neobsahuje vyměřené DPH, nýbrž je zde uvedena informace, která je povinná dle ZDPH, tj. „daň odvede zákazník“.

Finanční správa v České republice vydává pravidelně aktualizovaný seznam držitelů licencí pro obchod s elektřinou a plynem v případě aplikace režimu přenesení daňové povinnosti. Jedná se o přílohu k Informaci GFR (č. j.: 2375/16/7100-20118-012884), která je dostupná z webových stránek FS. Dle přílohy GFR je zákazník společnosti LAMA energy a.s. držitelem licence pro obchod s plynem (skupina 14) a licence pro obchod s elektřinou (skupina 24).⁸⁴

Toto plnění bylo uvedeno v části II. daňového přiznání za měsíc únor v řádku 25. Celková uvedená hodnota činila 2 210 177, 41 Kč.

Tab. 4.21 Daňové přiznání – režim přenesení daňové povinnosti

II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně		Hodnota
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb	25	2 210 177, 41

Zdroj: LAMA energy a.s. (2016), vlastní úprava

Plnění uvedena v této části daňového přiznání nevstupují do kontrolního hlášení až na plnění, jež jsou uvedena právě v řádku 25 a 26.

⁸⁴ GFR (2016)

Tab. 4.22 Kontrolní hlášení oddíl A. 1. – uskutečněná zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce

Číslo řádku	DIČ odběratele	Ev. číslo daňového dokladu	DUZP	Základ daně	Kód předmětu plnění
1	2	3	4	5	6
1.	CZ [REDACTED]	1080157638	29. 2. 2016	2 210 177, 41	20

Zdroj: LAMA energy a.s. (2016), vlastní úprava

Tab. 4.23 – Členění výnosů v daňovém dokladu č. 1080157638

Položka	Účet	Text	Částka
1	601.701	Tržby za plyn	1 888 238, 59 Kč
2	602.702	Tržby za distribuci	55 833, 32 Kč
3	602.702	Tržby za distribuci	266 105, 50 Kč

Zdroj: LAMA energy a.s. (2016), vlastní úprava

Účetní jednotka zaúčtovala své výnosy ve prospěch účtu 601 – tržby za plyn v příslušném analytickém členění a účtů 602 – distribuční služby rozděleném dle částek na část variabilní, tj. položka č. 2 a část fixní, tj. položka č. 3.

4.3.9 LAMA energy a.s. jako dodavatel elektřiny osobě registrované k dani v JČS

V únoru 2016 dodala společnost LAMA energy a.s. elektrickou energii obchodní společnosti, která je registrována k DPH na Slovensku v množství 3 480 MWh (viz příloha č. 12). Daňový doklad č. 2180110007 byl vystaven na celkovou částku 2 684 306, 70 Kč. Dle ustanovení § 7a odst. 1 ZDPH je místem plnění při dodání zboží soustavami nebo sítěmi obchodníkovi místo, kde má tento obchodník sídlo. Místo plnění je tedy stanoveno na Slovensku. V souladu s § 72 odst. 1 písm. c) ZDPH má LAMA energy a.s. nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění, která využije k uskutečnění této dodávky.

Českému plátcovi vznikla povinnost přiznat uskutečnění tohoto plnění dle § 21 odst. 5 písm. b) ZDPH dnem odečtu z měřicího zařízení, popřípadě dnem zjištění skutečné spotřeby při dodání elektřiny nebo při přenosu a distribuci elektřiny, tj. ke dni 29. 2. 2016. Společnost LAMA energy a.s. toto plnění uvedla v daňovém přiznání za únor 2016 v řádku 26.

Tab. 4.24 Daňové přiznání – dodání elektřiny do JČS

II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně		Hodnota
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92	26	2 684 306, 70

Zdroj: LAMA energy a.s. (2016), vlastní úprava

Údaje z řádku 26 daňového přiznání se mimo dodání investičního zlata s nárokem na odpočet podle § 92 odst. 6 písm. b) a c) ZDPH do kontrolního hlášení neuvádějí.⁸⁵

4.4 Čestné prohlášení zákazníka k nabytí plynu bez daně

Na základě § 8 odst. 1 písm. a) zák. č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, zákazník čestně prohlašuje, že odběrné místo s měřicím zařízením je užíváno jako domovní kotelna a splňuje podmínky pro osvobození od daně ze zemního plynu. Nicméně odběrné místo, které je osazeno pouze jedním plynoměrem a má přiděleno provozovatelem distribuční soustavy EIC kód, je identifikováno na základě čísla plynoměru. V situaci, že dojde k běžné výměně plynoměru, může dojít k problémům ve věci platnosti tohoto čestného prohlášení, i přesto, že nedochází ke změně užívání kotelny jako takové.

Účetní jednotka dala podnět k celnímu úřadu, zdali je nezbytné uvádět v čestném prohlášení právě číslo plynoměru namísto specifického EIC kódu. Příslušný státní orgán sdělil pověřené osobě, že nezbytnou součástí čestného prohlášení je výše zmiňované výrobní číslo plynoměru. Tato povinnost vychází z ustanovení části 45 daně ze zemního plynu § 9 odst. 2 písm. c) zákona č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů. Typ a výrobní číslo je tímto ustanovením stanoveno jako jednoznačný identifikátor odběrného místa, i přesto, že může docházet např. k chybnému vystavení daňového dokladu účetní jednotkou. Správce daně informuje, že výměnu plynoměru je povinen oznámit konečný spotřebitel svému dodavateli a ten musí následně celnímu úřadu prokázat oprávněnost dodání plynu bez daně.

4.5 Chybně vystavený daňový doklad

Společnost LAMA energy a.s. vystavila daňový doklad za dodání zemního plynu pro společenství vlastníků domu č. 1080151033 za fakturační období 12. 6. 2015 – 31. 12. 2015 a dále daňový doklad č. 1080163412 za fakturační období 1. 1. 2016 – 19. 4. 2016.

⁸⁵ Mikulecká (2016)

Avšak v obou těchto daňových dokladech byla vyměřena daň z plynu i přesto, že se jednalo o plyn, který byl určen k použití pro výrobu tepla v domovní kotelně. Chybnému vystavení daňového dokladu nastalo z důvodu, že zákazník nedodal energetické společnosti čestné prohlášení, že odběrné místo je využíváno jako domovní kotelná a tudíž splňuje podmínky pro osvobození od daně ze zemního plynu.

Společenství vlastníků domu dodalo čestné prohlášení dodavateli a společnost LAMA energy a.s. následně vystavila opravný daňový doklad č. 1080163504 (viz příloha č. 13) celkové hodnotě 2 331, 84 Kč včetně DPH.

Vzhledem k tomu, že společnost LAMA energy a.s. zjistila snížení daňové povinnosti až po skončení zdaňovacího období, podala dodatečné daňové přiznání za měsíc leden a duben 2016. Dle ustanovení v § 26 odst. 2 zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, může plátce podat dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost nejpozději do 6 měsíců ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, jehož se dodatečné daňové přiznání týká. Tato podmínka tudíž splněna byla.

4.6 Shrnutí

V souvislosti s legislativními změnami v roce 2016 se v praxi můžeme setkat s řadou nejasností. Společnost LAMA energy a.s., která se zabývá především prodejem zemního plynu a elektřiny konečným spotřebitelům a vystavuje tak platební kalendáře takřka denně je informována v oblasti hraničního limitu v kontrolním hlášení náležitě. Nicméně koneční spotřebitelé, plátcí DPH, kteří si uplatňují nárok na odpočet daně, často špatně vykazují zálohy na energie a neposuzují tak platební kalendář komplexně. Správce daně tak tuto skutečnost patrně zjistí na základě kontrolního hlášení, případně následnou daňovou kontrolou.

Počátkem února 2016 vstoupilo dodání elektřiny a plynu obchodníkovi do režimu přenesení daňové povinnosti. Otázkou je, jak určit tzv. obchodníka. Finanční správa na svých webových stránkách⁸⁶ vydává aktualizovaný seznam „obchodníků“, tudíž je nutné, aby společnost LAMA energy a.s. tento seznam pravidelně sledovala a vyvarovala se tak před chybně vystavenými daňovými doklady.

⁸⁶ GFR (2016)

Nedodá-li konečný zákazník společnosti čestné prohlášení, že odběrné místo je využíváno jako domovní kotelna, tak společnost vystaví chybně daňový doklad s vyměřenou energetickou daní. Dochází tak k problémům z důvodu nepozornosti zákazníků a společnost je následně nucena vystavovat opravná popřípadě dodatečná daňová přiznání. Společnost může eliminovat tento problém, např. je-li důsledná ve výběru všech potřebných dokumentů již při podpisu smlouvy se zákazníkem.

5 ZÁVĚR

V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie v roce 2004 začal platit zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Jedná se o zákon, kterým by mělo být dosaženo kompatibility mezi uplatňováním daně v České republice a předpisy platnými v Evropském společenství. Harmonizace této daně je nezbytná pro zajištění fungování společného trhu.

Nutnou podmínkou členství v Evropské unii bylo rovněž zavedení energetických daní, které se uplatňují od roku 2008. Daň ze zemního plynu, pevných paliv a elektřiny tak představují nejmladší daně českého daňového systému. Původním záměrem zavedení energetických daní podle Ekologické daňové reformy byla ochrana životního prostředí a lidského zdraví, nicméně prvotní záměr a skutečnost jsou z důvodu řady osvobození od těchto daní odlišné. Podstatou osvobození je např. nezvyšovat ceny navazující výroby v oblasti metalurgie a mineralogie.

Cílem diplomové práce bylo analyzovat vybraná ustanovení daňového systému České republiky z pohledu DPH a vybraných energetických daní ve vybrané obchodní korporaci. Rovněž bylo cílem práce analyzovat problémy, které souvisejí s legislativními změnami a předložit možné návrhy k jejich řešení. S účinností od 1. 1. 2016 vznikla všem plátcům DPH zákonná povinnost podávat kontrolní hlášení, které je zaváděno jako efektivní prostředek k odhalování daňových úniků a podvodů. Plátcí daně vykazují v předepsané struktuře údaje o plněních, které správce daně následně navzájem porovnává a spojuje formou „párování“.⁸⁷ Správce daně tak disponuje údaji, které by zřejmě získával až následnou kontrolou, jedná se tak o nejúčinnější prostředek v boji proti daňovým únikům v oblasti DPH.

Vzhledem k tomu, že kontrolní hlášení je novým prvkem v oblasti DPH, mohou v praxi nastat nejasnosti např. s definicí částky 10 000 Kč. Zvláštní druh daňového dokladu, platební kalendář, který předepisuje zálohy na určité období, se posuzuje komplexně. Ačkoliv jsou jednotlivé platby nižší než stanovený limit, tak účetní jednotka vykazuje zálohy v oddíle B. 2. kontrolního hlášení. Diplomová práce může sloužit jako pracovní pomůcka pro začínající účetní, které se zabývají činnostmi stejně jako obchodní korporace v praktické části práce.

S účinností od 1. 2. 2016 byl „specifický“ režim přenesení daňové povinnosti rozšířen o dodání elektřiny nebo plynu soustavami nebo sítěmi obchodníkovi, převod povolenek

⁸⁷ Ledvinková (2016)

skleníkových plynů a dodání certifikátů elektřiny. Režim „reverse charge“ patří mezi další prostředky vlády v boji proti daňovým únikům.

Při zpracování diplomové práce bylo autorkou zjištěno, jak je právě DPH složitá a mnohotvárná, což patrně souvisí s rozsáhlou harmonizací této daně.

V souvislosti s energetickými daněmi dochází k chybnému vystavení daňového dokladu, pokud společnost nemá dostatečné informace o využití dodávaných komodit. Společnost může eliminovat případné problémy, pokud je důsledná ve výběru všech potřebných dokumentů ihned při podpisu smlouvy.

Seznam použité literatury

a) Knihy, zákony

DUŠEK, Jiří. *DPH 2015 zákon s přehledy*. Praha: Grada Publishing, 2015. 256 s. ISBN 978-80-247-5434-5.

JUREČKA, Václav a kolektiv. *Mikroekonomie*. Praha: Grada Publishing, 2010. 360 s. ISBN 978-80-247-3259-6.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelských subjektů II*. Ostrava: VŠB-TUO Ostrava, 2013. 224 s. ISBN 978-80-248-3141-1.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 276 s. ISBN 978-80-7478-841-3.

LEDVINKOVÁ, Jana. *Daň z přidané hodnoty 2015: úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2015 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 7. vyd. Praha: VOX, 2015. 1044 s. ISBN 978-90-8722-313-7.

LEDVINKOVÁ, Jana. *Praktický průvodce změnami v DPH 2016 s komentářem a příklady*. 3. vyd. Praha: VOX, 2016. 64 s. ISBN 978-80-87480-43-4.

MIKULECKÁ, Mária. *Kontrolní hlášení praktická příručka k vyplnění formuláře*. Olomouc: ANAG, 2016. 135 s. ISBN 978-80-7554-002-7.

SCHELLEKENS, Marnix, ed. *European Tax Handbook 2015*. Amsterdam: IBFD, 2015. 1044 s. ISBN 978-90-8722-313-7.

SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 468 s. ISBN 978-80-7357-443-7.

ŠIROKÝ, Jan a kolektiv. *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 128 s. ISBN 978-80-7478-785-0.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. 13. vyd. Praha: VOX, 2016. 392 s. ISBN: 978-80-87480-44-1.

ZIMMERMANNOVÁ, Jarmila. *Ekologické zdanění a modelování jeho dopadů*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. 236 s. ISBN 978-7552-062-3.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů ve znění pozdějších předpisů.

b) Články v odborných časopisech

BENDA, Václav. *Kontrolní hlášení od 1. 1. 2016*. Účetní a daně. 2015, č. 12. ISSN 1212-0162.

NEŠLEHA, Matěj. *Identifikovaná osoba v českém právním řádu*. Daně a právo v praxi. 2015, č. 12. ISSN 1211-7293.

OTAVOVÁ, Milena a GRÁSGRUBER, Miloš. *Dopady uplatňování režimu přenesení daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty*. Daně a právo v praxi. 2015, č. 10. ISSN 1211-7293.

VYCHOPENĚ, Jiří. *Kontrolní hlášení od 1. 1. 2016 – postupy při vyplňování formuláře*. Daňový a účetní tip. 2015, č. 25-26. ISSN 2336-3665.

c) Elektronické dokumenty a ostatní

CELNÍ SPRÁVA. *Zdanění rašeliny pro výrobu tepla ze dne 19. prosince 2014* [online]. CS [19. 12. 2016]. Dostupné z: https://www.celnisprava.cz/cz/dane/ekologicke-dane/aktuality/Stranky/aktualita_14_65043.aspx

FINANČNÍ SPRÁVA. *FS: Informace GFR k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti u dodání elektřiny, plynu a dodání certifikátů elektřiny ze dne 27. ledna 2016* [online]. FS [27. 1. 2016]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-GFR-k-aplikaci-rezimu-prenesení-danove-povinnosti-u-dodani-elektřiny-plynu-a-certifikatu-elektřiny.pdf>

FINANČNÍ SPRÁVA. *FS: Kontrolní hlášení DPH ze dne 14. května 2015* [online]. FS [14. 5. 2015]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH>

FINANČNÍ SPRÁVA. *FS: Vzor kontrolního hlášení ze dne 15. května 2015* [online]. FS [15. 5. 2015]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/KontrolniHlaseni_vzor_12_5_15.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA. *FS: Režim přenesení daňové povinnosti - změny kódů předmětu plnění ve Výpisu z evidence podle § 92a zákona o DPH od 1. 1. 2015 a od 1. 4. 2015 ze dne 13. ledna 2015* [online]. FS [13. 1. 2015]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesení-danove-povinnosti/rezim-prenesení-danove-povinnosti-zmeny-kodu-predmetu-plneni-5624>.

FINANČNÍ SPRÁVA. *Udělené licence pro obchod s elektřinou a plynem pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti ze dne 6. června 2016* [online]. FS [6. 6. 2016]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesení-danove-povinnosti/udelene-licence-pro-obchod-s-elektřinou-a-plynem-7179>

LAMA ENERGY. *Logo LAMA energy a.s. ze dne 30. dubna 2016* [online]. LAMA energy a.s. [30. 4. 2016]. Dostupné z: <http://www.lamagroup.cz/tisk-a-media>

LAMA ENERGY. *O společnosti LAMA energy a. s. ze dne 30. dubna 2016* [online]. LAMA energy a.s. [30. 4. 2016]. Dostupné z: <http://www.lamaenergy.cz/o-spolecnosti>

LAMA ENERGY. *Obchodní podmínky společnosti LAMA energy a.s. ze dne 30. dubna 2016* [online]. LAMA energy a.s. [30. 4. 2016]. Dostupné z: <http://www.lamaenergy.cz/ke-stazeni>

LAMA ENERGY GROUP. *Výroční zpráva holdingu LAMA ENERGY GROUP s.r.o. za rok 2014 ze dne 28. srpna 2015* [online]. LAMA ENERGY GROUP s.r.o. [28. 8. 2015]. Dostupná z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=40238942&subjektId=87542&spis=827319>

MINISTERSTVO FINANCÍ. *MFČR: Režim reverse charge se bude nově vztahovat také na dodání plynu a elektřiny ze dne 13. ledna 2016* [online]. MFČR [13. 1. 2016]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/rezim-reverse-charge-se-bude-nove-vztaho-23662>

MINISTERSTVO FINANCÍ. *MFČR: Ministerstvo financí posílá do Sněmovny zmírnění sankcí u kontrolního hlášení ze dne 13. ledna 2016* [online]. MFČR [13. 1. 2016]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/ministerstvo-financi-posila-do-snemovny-23665>

MINISTERSTVO ŽIVOTNÍHO PROSTŘEDÍ. *MŽP: Ekologická daňová reforma ze dne 13. ledna 2016* [online]. MŽP [13. 1. 2016]. Dostupné z: <http://www.mzp.cz/cz/edr>

MINISTERSTVO ŽIVOTNÍHO PROSTŘEDÍ. *MŽP: Principy a harmonogram ekologické daňové reformy ze dne 3. ledna 2007* [online]. MŽP [3. 1. 2007]. Dostupné z: [http://www.mzp.cz/C1257458002F0DC7/cz/edr/\\$FILE/OEDN-Koncepce-20130913.pdf](http://www.mzp.cz/C1257458002F0DC7/cz/edr/$FILE/OEDN-Koncepce-20130913.pdf)

OENERGETICE.cz. *Trh s plynem v ČR ze dne 6. července 2015* [online]. Dostupné z: <http://oenergetice.cz/plyn/trh-s-plynem-v-cr/>

PŘEDPIS Č. 361/2014 SB. *Nařízení vlády o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti ze dne 22. prosince 2014* [online]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2014-361>

Seznam zkratk

a.s.	akciová společnost
CZ RC	„czech reverse charge“
ČR	Česká republika
DIČ	daňové identifikační číslo
DPH	daň z přidané hodnoty
DPPD	datum povinnosti přiznat daň
DUP	datum uskutečnění plnění
DUZP	datum uskutečnění zdanitelného plnění
EDR	Ekologická daňová reforma
EIC	Energetický identifikační kód
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
EUR	euro
FS	Finanční správa
GBP	Britská libra
GŘ	Generální finanční ředitelství
GJ	gigajoule
JČS	jiný členský stát
Kč	Koruna česká
kW	kiloWatt
MFČR	Ministerstvo financí České republiky
MWh	megawatthodina
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
Sb.	sbírka
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
t	tuna
ZDPH	zákon o dani z přidané hodnoty

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji že,

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 1. 7. 2016


Bc. Martina Pracná

Seznam příloh

Příloha č. 1: Kontrolní hlášení

Příloha č. 2: Povolení k nabytí elektřiny bez daně

Příloha č. 3: Povolení k nabytí plynu bez daně

Příloha č. 4: Nákup elektřiny v režimu přenesení daňové povinnosti

Příloha č. 5: Nákup zemního plynu od osoby registrované k dani v JČS

Příloha č. 6: Nákup elektřiny z třetí země

Příloha č. 7: Nákup softwaru od osoby registrované k dani v JČS

Příloha č. 8: Nákup emisních povolenek

Příloha č. 9: Nákup distribučních služeb

Příloha č. 10: Prodej elektřiny neplátcí DPH

Příloha č. 11: Prodej zemního plynu v režimu přenesení daňové povinnosti

Příloha č. 12: Prodej elektřiny osobě registrované k dani v JČS

Příloha č. 13: Opravný daňový doklad